جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن (دراسة مقارنه)

إعداد
مؤيد عبد الرؤوف درويش البسطامي

إشراف
أ.د طارق الحاج

قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

٢٠٠٦

ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين
وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن
(دراسة مقارنه)

إعداد

مؤيد عبد الرؤوف درويش البسطامي

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ ٠٩/٠٧/ ٢٠٠٦م واجيزت

أعضاء لجنة المناقشة	**التوقيع**
١- أ.د طارق الحاج/ مشرفا ورئيسا	....
٢- الدكتور شريف أبو كرش/ ممتحنا خارجيا	....
٣- الدكتور محمد شراقه/ ممتحنا داخليا	....

إهـــداء

إلى حبيب القلوب، وقرة العيون، ومن بذكره تنجلي الهموم، سيدنا محمد صلى ا عليه وسلم.

إلى من ربياني صغيرا وتعهداني كبيرا، ودفعاني إلى طلب العلم، والى أحق الناس بحسن صحابتي ومصدر قوتي والدي الغاليين رحمهما ا .

إلى أرواح شهداء فلسطين البررة الذين رووا بدمائهم الزكية ثرى أرض الوطن (فلسطين) رحمهما ا جميعا وأسكنهم فسيح جناته.

إلى زوجتي ورفيقة دربي والتي شاركتني هموم الحياة وصبرت معي على شدائد العلم والتحصيل، ووفرت لي الأجواء المناسبة للبحث

فكانت لي نعم المؤازر والمعين.

والى أبنائي وفلذات كبدي مرح، فرح، عبدا ، منة ا وفقهم ا وسدد

على درب الخير والفلاح خطاهم.

إلى إخوتي وأخواتي الأحبة وأبنائهم وزوجاتهم وفقهم ا جميعا.

إلى وزارة المالية في سلطتنا الفلسطينية ممثله في

مديرية الجمارك والمكوس والتبغ ممثله

في دائرة الجمارك والمكوس في نابلس.

إلى كل من ساعدني في إتمام هذه الدراسة لتخرج إلى

النور من الأخوة الزملاء في العمل والدراسة.

شكر وتقدير

الحمد رب العالمين حمد الشاكرين على نعمه التي لا تعد ولا تحصى

رب اشرح لي صدري و يسر لي أمري واحلل عقدة من لساني يفقهوا قولي

أتقدم بكل الشكر والتقدير لكل من ساهم في إعداد هذه الدراسة

وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور طارق الحاج

الذي اشرف على رسالتي وساعدني بعلمه لتخرج إلى النور

والى

كافة أعضاء الهيئة التدريسية والذين ايضا قدموا كل المساعدة لي

خلال سنوات الدراسة في برنامج المنازعات الضريبية

في كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة المصطلحات الإجرائية

- فاتورة المقاصة: هي عبارة عن فاتورة ضريبية تحتوي على كافـة تفاصـيل الفـاتورة العادية، وقد تم بدأ العمل بها بعد توقيع اتفاق باريس الاقتصادي وذلك من أجل ضـمان التبادل السلعي الصحيح بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي وذلـك لتسـوية ايـرادات ضريبة القيمة المضافة المستحقة من المعاملات المالية بين الجانبين.

- المكاف: عرف نظام ضريبة القيمة المضافة المكلف بأنه هو كل مشتغل أو مؤسسه مالية

- ضريبة المبيعات:هي عبارة عن نظام ضريبي غير مباشر الهدف منه الحصـول علـى المبالغ الضريبية من المستهلك تم استحداثه في الأردن في العام ١٩٩٢ وتسويقه تحـت مسمى قانون الضريبة العامة على المبيعات وقد بدأ العمل به في العـام ١٩٩٤ تحـت الرقم ١٦ لسنة ١٩٩٤

- ضريبة القيمة المضافة: هي نظام ضريبي غير مباشر من تصميم فرنسي وتفرض على بيع السلعة والخدمة في كافة المراحل وقد تم استحداثها وفرضها على الفلسطينيين مـن قبل الاحتلال الإسرائيلي في تموز ١٩٧٦وذلك بدون سند قانوني

- اتفاقية باريس الاقتصادية: وهي الاتفاقية الموقعة بـين منظمـة التحريـر الفلسـطينية وإسرائيل بتاريخ ٤/٢٩/ ١٩٩٤وقد كان تركيزها على النواحي الاقتصادية بين الجانبين وقد اختصت المادة السادسة من هذه الاتفاقية في الضرائب غير المباشرة.

- الكشف الدوري: خلاصه شهريه لنتيجة أعمال المكلـف المـرخص سـواء لإيراداتـه الشهرية أو لمدخلاته الشهرية وتحديد نتيجة أعمال هذا الشهر.

- حد التسجيل:وهو عبارة عن الحد الذي يعين بنظام يصدر بمقتضى أحكام القانون ويصبح المكاف بالضريبة ملزم بالتسجيل عند بلوغه عند هذا الحد من خلال إيراداته السنوية

- الا داره الضريبية: وهي الدوائر الضريبية في المحافظات والتي تقوم بتنفيذ القانون على المكلفين من ضمان التوريد الصحيح للمبالغ الضريبية

- عبء ضريبة القيمة المضافة: وهو عبارة عن الالتزام الضريبي والذي يقع في النهايـة على المستهلك ويتم توريد هذا الالتزام من خلال المكلف الضريبي الذي كان وسيطا في تحصيل هذه المبالغ

ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين
وضريبة المبيعات الأردنية
(دراسة مقارنه)
إعداد
مؤيد عبد الرؤوف درويش البسطامي
إشراف
أ.د طارق الحاج

الملخص

لقد أظهرت هذه الدراسة المقارنة، المعالم الأساسية لكل من نظام ضريبة القيمة المضافة والمطبق في فلسطين وقانون ضريبة المبيعات المطبق في الأردن ولقد استهدفت هذه الدراسة في عرضها الاول تعريف الضرائب وخصائصها وقواعد فرضها والعناصر الأساسية لهـا وكـذلك دراسة أنواع الضرائب والتركيز بإظهار أهم أنواع الضرائب غير المباشرة وهو نظام ضـريبة القيمة المضافة والذي يعد من أهم التطورات الضريبية التي شهدتها الخمسون عاما الأخيرة، ففي خمسينيات القرن الماضي لم يكن يسمع بهذه الضريبة أحد خارج فرنسا أما حاليا فهي مطبقة في ١٣٦ دولة حيث تسهم عادة بما يقارب ربع الإيرادات الضريبية، ولا يزال عدد البلدان الآخـذة في تطبيقها آخذ بالازدياد .

أما ضريبة القيمة المضافة والتي هي أساسا ضريبة ذات وعاء واسـع تفـرض علـى المبيعات حتى مرحلة التصنيع النهائي، وقد نشأت في بادئ الأمر لمواجهة الاحتياجات المتكررة والمتزايدة إلى الإيرادات وبذلك تم تطبيقها بداية في فرنسا

وقد أظهرت هذه الدراسة السمات الأساسية لضريبة القيمة المضافة والتي ظهرت مـن خلال وعائها الواسع وذلك من ناحية فرضها على مراحل الإنتاج مع خصـم الضـرائب علـى مدخلات الإنتاج مما يعني انه ورغم إلزام التجار بتحصيل الضريبة على جميع مبيعـاتهم فمـن حقهم ايضا المطالبة بخصم ما تحملوه من ضرائب على مدخلات إنتاجهم.

وقد تم مقارنة نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين مع نظام ضريبة المبيعات الأردنية من عدة نواحي تم التركيز فيها على مصدر التشريع وأساس فرض هذا القانون وإجراءات التسجيل وكيفية تعبئة الإقرارات الشهرية لهذا النوع من الضرائب

وكذلك تم مقارنة هذه الضرائب من ناحية مدى مساهمتها في الإيرادات العامة والإيرادات المحلية وخاصة مدى مساهمتها في الإيرادات الضريبية وبالتالي مدى مساهمتها في تمويل الموازنة وذلك بدراسة السنوات من سنة ١٩٩٥-٢٠٠٥ لكل من ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات وتحليل نسب المساهمة بينهما وبالتالي الخروج بنتائج هامة من أهمها:

أهمية ضريبة القيمة المضافة في تمويل الايرادات في الموازنة حيث تبين مدى المساهمة العامة في تمويل الإيرادات في الموازنة وذلك من خلال الجباية النقدية المحلية أو من خلال الضريبة المضافة المدفوعة عند الاستيراد أو من خلال فاتورة المقاصة وكذلك الأمر بالنسبة لضريبة المبيعات الأردنية والتي هي ايضا ومن خلال تحليل جانب الإيرادات في الموازنة تبين ايضا مدى أهمية هذا النظام بين النظم الضريبية المطبقة في الأردن علما انه قد تم تطبيقه حديثا.

ونظام ضريبة القيمة المضافة والذي قد تم بدء العمل به منذ ١٩٧٦ من قبل الجانب الإسرائيلي وذلك بدون سند قانوني من خلال فرضه على الشعب الفلسطيني هو نظام قديم ولا يواكب التطورات العصرية وهو نظام احتلالي بحيث لو تم تطبيق نصوصه كاملة من قبل الدوائر الضريبية لكان ٩٥% من المكلفين هم مخالفين بحكم النظام ويجب تطبيق العقوبات القاسية بحقهم والمفروضة ايضا بحكم النظام.

في حين ان نظام ضريبة المبيعات الأردنية هو نظام حديث التطبيق نسبيا، أما آلية عمل هذا النظام فقد تبين من خلال الدراسة التي أجريت ان نظام ضريبة المبيعات هو نظام ضريبة قيمة مضافة يطبق نسبا مشابهة للنظام المطبق في فلسطين الا انه ومراعاة للأوضاع الاقتصادية فان هذا النظام يطبق نسبة مخفضة للسلع الأساسية إضافة للنسب العامة المتعارف عليها.

وبناء على نتائج هذه الدراسة فان الباحث يوصي بداية بتشريع قانون جديد لنظام ضريبة القيمـة المضافة آخذا بعين الاعتبار كافة النواحي الاجتماعية والاقتصادية التي تعـرض لهـا المكلـف الفلسطيني وكذلك التفرقة بين السلع الضرورية والسلع الكمالية وكذلك الخدمات من خلال وضع نسب مختلفة للضريبة المضافة لكل صنف من السلع والخدمات.

أما بالنسبة قانون ضريبة المبيعات فانه تجدر الإشارة إلى ان هذا القـانون قـد خضـع للتعديل أربع مرات حتى وصل إلى صيغته الحالية والتي يرى الباحث أنها متطورة مع بقاء اسم هذا القانون قانون ضريبة المبيعات مع ان المطبق هو نظام ضريبة القيمة المضـافة والمطبـق عالميا.

الفصل التمهيدي

- المقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- منهجية الدراسة
- محددات الدراسة

الفصل التمهيدي

مقدمة

منذ احتلال إسرائيل للضفة الغربية طبقت القوانين الضريبية التي كانت قائمة قبل الاحتلال، وقد قامت بفرض ضريبة القيمة المضافة في المناطق الفلسطينية منذ سـنة ١٩٧٦ وذلـك بموجـب القانون التنفيذي رقم ٣١ لسنة ١٩٧٦ والمتعلق بالرسوم والمكوس على المنتجات المحليـة دون الإعلان عن فرضها كضريبة جديدة وذلك من خلال ربط هذه الضريبة بالقانون الأردني رقـم ١٦ لسنة ١٩٦٤.

وعلى هذا الأساس فالقانون السائد هو قانون الرسوم والمكوس على المنتجات المحلية ويعتبر هذا القانون من ضمن الأوامر العسكرية الصادرة عن جيش الدفاع الإسرائيلي وهـو علـى شـكل مناشير، وأوامر وتعيينات وبقي هذا القانون كبقية القوانين الأخرى ضمن الأوامـر العسـكرية الإسرائيلية حتى جاءت الاتفاقية السياسية في واشنطن ومن ثم تبعها الاتفـاق الاقتصـادي فـي باريس في سنة١٩٩٤.

وبتوقيع هذا الاتفاق اكتسب هذا النظام الشرعية للتطبيق في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية مـع إعطاء بعض الصلاحيات لتعديل القيمة المضافة مع بعض القيود وتثبيـت بعـض القـوا سـم المشتركة بين الطرفين ومثال ذلك ما نصت عليه المادة السادسة من الاتفاق الموقع بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي، "يكون معدل الضريبة المضافة الإسرائيلية ١٧% وعلى هـذا الأسـاس معدل ضريبة القيمة المضافة المطبق في أراضي السلطة سيكون مـن ١٥%-١٧%" أي أنهـا أعطت مجالا لتعديل النسبة بتخفيضها إلى ٢%.

في حين تستطيع السلطة الفلسطينية تعديل الضرائب المباشرة وهذا ما حدث بالنسـبة لقـانون ضريبة الدخل الفلسطيني والذي تم إقراره من قبل السلطة الفلسطينية حديثا ويحمـل الـرقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ ليحل محل القانون الأردني رقم ٢٥ لسنة١٩٦٤ والذي كان مطبقـا فـي الضـفة

الغربية ١٩٦٤ وقانون ضريبة الدخل المصري والذي كان مطبقا في قطاع غزة والذي يحمل الرقم ١٣ لسنة ١٩٤٧

أما ضريبة القيمة المضافة فلا يمكن إلغاءها لأنها أساس التبادل التجاري بين السلطة الفلسطينية وإسرائيل. ومع هذا بقيت النسبة المطبقة على الضريبة المضافة هي ١٧% حتى تم تعديلها من قبل مجلس الوزراء الفلسطيني بتاريخ ٠٧/٠٩/٢٠٠٥ لتصبح نسبة ضريبة القيمة المضافة ١٦%

وتساهم ضريبة القيمة المضافة "Value Added Tax" بنصيب كبير في تمويل الموازنة الفلسطينية وقد بلغت مساهمتها في سنة ٢٠٠٣ مبلغ وقدره ٣٧٩,٠٧ مليون دولار.

وبسبب اعتماد السلطة الفلسطينية على الحكومة الإسرائيلية في إدارة تحصيل الرسوم الجمركية وضريبة القيمة المضافة، والتي يتم تحصيلها من المكلفين الفلسطينيين الذين يقومون بالشراء من إسرائيل، أدى ذلك إلى تحكم الجانب الإسرائيلي في هذه الإيرادات والتي تشكل ثلثي الإيرادات الضريبية تقريبا، حيث تلجأ إسرائيل إلى حجز هذه المبالغ كوسيلة ضغط على السلطة الفلسطينية. أما ضريبة المبيعات فهي من الضرائب غير المباشرة، والتي تشكل احد أهم مصادر الايرادات الضريبية في الأردن، وقد فرضت هذه الضريبة لأول مرة بموجب قانون ضريبة المبيعات العامة رقم (٦) لسنة ١٩٩٤، وبدا بتطبيقها في العام ١٩٩٥ مع انه طرأ عليها العديد من التعديلات وذلك من اجل زيادة الجباية لتشكل حاليا مصدر رئيس من مصادر ايرادات الدولة في الأردن.

وضريبة المبيعات "Sales Tax" هي ضريبة تفرض على السلع والخدمات، وبالتالي فهي تفرض على الاستهلاك، ورغم ان المشرع الأردني قد استخدم تسمية الضريبة العامة على المبيعات الا ان هذه التسمية قد تكون غير دقيقة، لان ضريبة المبيعات بالمفهوم العلمي تفرض عادة لمرة واحدة عند بيع السلعة أو الخدمة، أما المطبق حاليا في الأردن فهو الأقرب لنظام ضريبة القيمة المضافة المعمول به دوليا.بحيث ان التاجر أو الصانع يدفعها عند الشراء

ويستردها من المستهلك أو من الشخص المستفيد من الخدمة أو السلعة وذلك ضمن نسبة مئويـة من سعر بيع السلعة أو الخدمة.

مشكلة الدراسة

من خلال دراسة موضوع ضريبة القيمة المضافة في فلسطين، وضريبة المبيعات العامـة فـي الأردن، ان السلطة الفلسطينية غير قادرة على تغيير هذا النظام والذي يطبـق علـى الشـعب الفلسطيني منذ ثلاثون عاما، وهي ملزمة حسب بروتوكول اتفاقية باريس الاقتصادية والموقعـة في سنة ١٩٩٤، بعدم تغيير هذا النظام باستثناء تعديل النسبة وهذا النظام لعجزه عـن مواكبـة التطورات الحديثة لجباية الضرائب ومكافحة التهريب يبقى منقوصا في عدة مجالات، وقـد تـم مقارنة هذا النظام مع قانون ضريبة المبيعات الأردني والذي تم العمل به حديثا وذلك من اجـل توضيح مدى منهجية الحكومة الأردنية في التطبيق، ومدى حرصها علـى مواكبـة الأوضـاع الاقتصادية والحاجة لزيادة الإيرادات من اجل الإنفاق ولضـمان التوريـد الصـحيح للمبـالغ الضريبية فلقد تم تعديل هذا القانون لعدة مرات وتم ايضا منح العديد من التسـهيلات للمكلـف والتركيز على العقوبات المالية أكثر من العقوبات المعنوية.

أهمية الدراسة:

ان الضرائب في العصور الحديثة تشكل أحد أهم مصادر الإيرادات في الموازنة العامة، والتـي غالبا ما يتم تخصيصها لتغطية أوجه الإنفاق المتزايدة والوفاء بمقتضـيات السياسـات الماليـة الحكومية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، ولكون ضريبة القيمة المضافة تشكل احد أهـم أنواع الضرائب وذلك لأثرها البالغ في تمويل الإيرادات العامة، ولكونها احـد أهـم مصـادر الايرادات الضريبية كان لابد من دراسة هذا النظام بشيء من التفصيل من خلال عرض كامـل للنصوص القانونية لكل من نظام ضريبة القيمة المضافة وقانون ضريبة المبيعات العامة وبيـان اثر كل منهما على الموازنة بشكل تحليلي، علما ان هذه الدراسة المتواضـعة مـن الدراسـات النادرة في هذا المجال وذلك اعتمادا على مقارنة النظام المطبق في فلسطين مع قانون ضـريبة المبيعات المطبق في الأردن.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلي تسليط الضوء على نظام ضريبة القيمة المضافة والذي يعتبر مـن أهـم الأنظمة الضريبية المطبقة في العالم اليوم، مع ان هـذا النظـام والـذي اسـتحدثته السـلطات الإسرائيلية ظل ساري المفعول لغاية هذا اليوم وذلك على الرغم من ان السلطة الفلسـطينية قـد استلمت الصلاحيات الضريبية سنة ١٩٩٤، الا أنها وبسبب القيود المفروضة عليها لا تسـتطيع تشريع قانون جديد، ولكون المملكة الأردنية الهاشمية هي الدولة التوأم للشعب الفلسـطيني، تـم مقارنة قانون ضريبة المبيعات الأردنية وهو القانون الذي يتم تطبيقه حاليا فـي الأردن لجبايـة ضريبة المبيعات.

وقد هدفت هذه الدراسة لتحقيق الأهداف الآتية:

١. التعرف على نظام ضريبة القيمة المضافة والمعمول به في فلسطين.
٢. التعرف على قانون ضريبة المبيعات الأردنية والمطبق في الأردن.
٣. التعرف على نواحي الضعف والقوة في كل من النظام والقانون.
٤. الخروج بنتائج واقعية وملموسة من خلال مدى المساهمة في تمويل الموازنة لأفضـلية التطبيق في فلسطين.

منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة المرجوة تم الاستناد إلى:

- إجراء دراسة تحليلية لنظام ضريبة القيمة المضافة والمطبق في فلسـطين وكـذلك نفـس الدراسة لقانون الضريبة على المبيعات والمعمول به في الأردن وقد اشـتملت الدراسـة علـى

تشريح القواعد القانونية لكل منهما والإجراءات الإدارية والتنفيذية والمعمول بها من اجل تطبيق هذه القواعد وما آلية كل منهما في توريد المبالغ المحققة للدوائر الضريبية.

- إجراء دراسة تحليلية للموازنات العامة لكل من فلسطين والأردن وذلك لسـنوات ١٩٩٥-٢٠٠٥ لبيان اثر كل من ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات في تمويل الإيرادات العامة.

- تم إجراء مقارنة بين نظام ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين وضريبة المبيعـات المطبقة في الأردن في نهاية هذه الدراسة من اجل الخروج بنتائج دقيقـة مـن خـلال التركيز على أوجه الشبه والاختلاف بينهما وذلك من عدة نواحي هامة.

- تم التأكيد على ان النظام المطبق في فلسطين والخاص بضريبة القيمة المضافة هـو نظـام قديم، تم استحداثه من قبل الجانب الإسرائيلي، وقد تم مـن خـلال نصوصـه تطبيـق العقوبات القاسية على المكلف والذي كان من الأولى فيه التركيز على كيفيـة تشـجيع المكلف بأداء الضريبة على أحسن وجه بدلا من سياسة العقوبات الرادعة والتي لو تـم تطبيقها لكانت نسبة كبيرة من المكلفين في فلسطين من ضمن المخالفين.

محددات الدراسة

تكمن محددات الدراسة في عدم وجود مراجع تتكلم عن نظام ضريبة القيمة المضافة وذلك مـع انه قديم النشأة والتطبيق الا انه تم التركيز على النشرات الصـادرة مـن الـدوائر الضـريبية بخصوص تطبيق هذا النظام.

أما قانون الضريبة العامة على المبيعات ايضا ولحداثة هذا النظام فقد عانى ايضا قلة المراجـع إلا أن الباحث قد اعتمد على النشرات الدورية الصادرة من الوزارات المعنية.

الفصل الأول

مدخل للنظام الضريبي والضرائب غير المباشرة

- مقدمة
- المبحث الأول: تعريف الضريبة، خصائصها، أهدافها والقواعد الأساسية لفرضها.
  - المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها.
  - المطلب الثاني: أهداف الضرائب والقواعد الأساسية لفرضها.
- المبحث الثاني: تطور الضرائب، والتنظيم الفني للضرائب ومعايير التفرقة بـين الضـرائب المباشرة وغير المباشرة.
  - المطلب الأول: تطور الضرائب.
  - المطلب الثاني:التنظيم الفني للضرائب.
  - المطلب الثالث: معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.
- المبحث الثالث: الضرائب المباشرة وغير المباشرة.
  - المطلب الأول: الضرائب المباشر.
  - المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة.
  - المطلب الثالث: ضريبة القيمة المضافة.
  - المطلب الرابع: ضريبة المبيعات الأردنية.

الفصل الأول

مدخل للنظام الضريبي والضرائب غير المباشرة

المقدمة

تتولى الإدارات الضريبية في الوطن، تنفيذ السياسات الضريبة المقررة في القوانين والتشريعات الضريبية، بحيث تقوم بتنفيذها ضمن أعلى المستويات وذلك حفاظاً منها على الإيراد العام، وكذلك تعزيز التجاوب الطوعي من قبل المكلفين، ومحاربة التهرب الضريبي، مستندةً على تطوير التشريعات الضريبية وتبسيط الإجراءات وتخفيف الأعباء على المكلفين.

وتعتبر السياسات الضريبية المتبعة من قبل الإدارات الضريبية بشكل عام من أهم أدوات السياسة المالية، التي تعمل على تحقيق كافة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية. وقد كان لذلك الأثر البالغ في اهتمام العديد من الدول بسن التشريعات الضريبية الملائمة، وذلك توفيراً للإيراد اللازم من أجل تحقيق النمو المتكامل والمتقدم ومعالجة المشاكل الاقتصادية والاجتماعية، والعجز المالي في موازنة الدولة.

ومنذ قيام إسرائيل باحتلال الضفة الغربية تسلمت الشؤون المالية فيها وقد قامت باستحداث نظام الرسوم على المنتجات المحلية الأردني رقم ١٦ لسنة ١٩٦٣، وقامت بتعديله في تموز عام ١٩٧٦ في وذلك استناداً إلى الأمر العسكري رقم ٦٥٨ المتعلق بالرسوم على المنتجات المحلية. وهذا التعديل قد شكل إجراءاً مالياً واقتصادياً جديداً بحيث أصبحت الضفة الغربية يستوفى من المكلفين فيها ضريبة على القيمة المضافة إضافة إلى ضريبة الدخل مما فرض هناك وسيلة قمعية جديدة ضد الشعب الفلسطيني، وذلك لان ما يجنى من ضرائب آنذاك كان يدخل لحساب السلطة الإسرائيلية لتمويل ترسانتها الحربية[1] وبقي الوضع هكذا حتى تولت السلطة الفلسطينية شؤون الضرائب، وتم توقيع اتفاقية باريس الاقتصادية والموقعة في ١٩٩٤/٤/٢٩، حيث بقي

---

[1] علاونه، عاطف: شرعية **الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة** مؤسسة الجيل للطباعة والنشـر. رام ا . ١٩٩٢. ص٢٠.

النظام رقم ١٦ لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته التي تمت في عام ١٩٨٥ مطبقاً حتى يومنا هذا، ولكن أصبحت إيرادات الضريبية على القيمة المضافة تحول لخزينة السلطة الفلسطينية.

ولا بد من الإشارة أن إيرادات الضرائب غير المباشرة، وخاصة ضريبة القيمة المضافة تشكل مورداً مالياً هاماً في إيرادات السلطة الفلسطينية، وبمعدل يفوق إيرادات ضريبة الدخل بشكل كبير[١].

أما في الأردن فقد تم تطبيق قانون المبيعات رقم ١٦ لسنة ١٩٩٤، حيث تعتبر ضريبة المبيعات من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة لما تتميز به من سهولة تطبيقها، مقارنة مع الأنظمة الضريبية الأخرى، ولوفرة حصيلتها فقد بدأ تطبيقها في الأردن منذ عدة سنوات، وذلك أثر الأزمة الاقتصادية والتي عصفت بالمملكة الأردنية الهاشمية في نهاية عام ١٩٨٨ حيث ارتأت الحكومة الأردنية عمل برنامج تصحيح اقتصادي، وإصلاح النظام الضريبي بشكل يتماشى مع المقدرة التكلفية، والقيام بسد الحاجات الضرورية وتحقيق الأهداف الشاملة للحكومة[٢].

[1] أبو كرش، شريف: **إدارة المنازعات الضريبية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط١، ٢٠٠٤، ص222.

[2] وزارة المالية الأردنية، **دليل ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية**، الأردن، عمان، ٢٠٠١، ص٨.

المبحث الأول: تعريف الضريبة وأهدافها وخصائصها ومراحل تطورها

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها:

لقد اختلفت وجهة النظر التقليدية للضريبة فى الفترات الماضية عنها فى الفترات الحالية، حيث كان ينظر إلى الضرائب بأنها المال المقتطع عن طريق السلطة من الفـرد، لتغطيـة النفقـات العامة، وقد عرفت بمفهومها التقليدي وذلك حسب تعريف الفقيه الانجليزى جيز (إنها اسـتقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل وذلك بقصد تغطية الأعباء العامة).

بينما عرفها الأستاذ ميل وحسب المفهوم الحديث بأنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية، دون أن يكون هناك نفع خاص، وذلك مـن أجل تحقيق الدولة لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

ولعل هذا التعريف جاء شاملاً ومفصلاً وقد اتضح منه ما يلي:

١. الأصل في الضريبة أن تكون نقدية. ونعني بذلك انه خلافاً لما كـان سـائداً فـي السـابق، فالأصل في الضريبة أن تجبى وبشكل نقدي، وذلك لصعوبة جباية الضرائب بشـكل عينـي وتخزينها. فالضريبة لا تجبى إلا بشكل نقدي ولا بد أن يكون هناك أساس واضح لجبايتها.

٢. الأصل في فرض الضريبة أن يتم لتحقيق أهداف محددة، وقد تختلف هذه الأهداف من دولة لأخرى حسب الظروف كل دولة ومن هذه الأهداف أهداف اجتماعيـة، وأهـداف ماليـة، وأهداف اقتصادية.

٣. الأصل في المكلف بأداء الضريبة انه لا ينتظر من أداء الضريبة للدولة أي مردود شخصي فهو يدفع الضريبة بصفته في الجماعة الأساسية، وليس معنى ذلك انه لا يستفيد منها بل يستفيد بقدر ما يستفيد المجتمع وأعضاء المجتمع أيضاً، وبالتالي فليس لها أي نفع خاص به ولا يستطيع تأخير سدادها حتى يحصل على منفعة خاصة.

٤. الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين، أي ان الضريبة تفرض على كل شخص قادرا على الدفع تبعا لمقدرته المالية فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكليفية وهذا ما يسمى بقاعدة العدالة الضريبية[1].

اما خصائص الضريبة

من خلال التعريفات المقدمة للضريبة، على اعتبار أنها فريضة نقدية يلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بأعبائها العامة وتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية وكذلك من خلال التأثير على المتغيرات المختلفة وتوجيه النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع فالضرائب وبشكل عام تتميز بالخصائص التالية:

١. فريضة إلزامية: تفرض الضريبة جبراً على المكلف دون ترك المجال للقبول بالدفع أم لا، وهذا ما يميزها عن موارد الدولة الأخرى، بحيث أن هذه الصفة للضريبة يتم إقرارها من قبل ممثلي الشعب، وبالتالي فهي إلزامية للجميع ولمن تنطبق عليه التشريعات والقوانين الضريبية، وعنصر الإكراه الضريبي قانوني يصدر عن السلطة التشريعية فالمشرع يضع النظم والإجراءات الخاصة بفرض الضرائب، استناداً إلى سلطة دستورية، لا أثر للعلاقة التعاقدية فيها مقترنة بعقوبات رادعة كفيلة بجعل الضريبة إلزامية مختلفة بذلك عن موارد الدولة الاختيارية الأخرى[٢].

٢. الضريبة فريضة مالية: حيث أن الضريبة مبلغ من المال يؤديه المكلف بها، وقد كانت الضريبة سابقاً تؤخذ بشكل عيني، وكذلك في النظام الإسلامي فلقد كانت تستوفي الأعشار من خلال المحاصيل وفي النهاية تفرض الضريبة بهذا الشكل، وهذا الأسلوب هو أكثر عدالة بحيث يمكن اخذ أعباء المكلف الشخصية وكذلك نفقاته، وكذلك هذا الأسلوب هو أفضل لسهولة تحصيل الضريبة اعتماداً عليه وكذلك نفقات جبايتها.

---

١ صيام، وليد، وآخرون: **الضرائب ومحاسبتها**، عمان، المكتبة الوطنية، ط٣، ٢٠٠٠، ص١٦.

[2] بشور، عصام: **المالية العامة والتشريع المالي**. دمشق. منشورات جامعة دمشق، ١٩٨٠، ص١٦٣.

٣. الضريبة تضامنية: يدفعها المكلف باعتباره عضواً متضامناً في مجتمعه أو موطنه بحيث لا يؤديها اعتماداً على منفعة خاصة، وإنما اعتماداً على حس وطني، وبحكم الانتماء للوطن وبهذا تختلف عن الرسم الذي يؤدى للحصول على خدمة خاصة فقط.

٤. الضريبة المسؤول عن تحصيلها الدولة: بحيث ينحصر أمر تحصيل هذه الضريبة فقط بأمر الدولة والمقصود بالدولة هنا هم جميع الأشخاص الاعتباريين الذين أعطاهم القانون هذا الحق فَهم السلطة المركزية، والمؤسسات والوزارات المعنية بذلك.

٥. الضريبة نهائية ومباشرة: بحيث يدفعها المكلف بصورة نهائية فلا يحق له استردادها، فهي مشاركة منه في تحمل الأعباء العامة، وهي بهذا تختلف عن القروض العامة والتي من الواجب على الدولة سدادها إلى مستحقيها، وكذلك دفع الفوائد المقدرة عنها.

٦. أن دفع الضريبة وأدائها في موعدها، هو مثال سيادي للدولة في تحقيق ذاتها بدايةً، وبعدها تحقيق الأهداف المالية في رفد الخزانة بالأموال العامة والإيرادات من أجل النفقات، وكذلك تحقيق الأهداف الاقتصادية من أجل تشجيع بعض القطاعات الإنتاجية الهامة، ومعالجة الركود الاقتصادي وتشجيع الاستثمار والادخار، وتحقيق الأهداف الاجتماعية من خلال إعادة توزيع الدخل بشكل عادل، ومنع تكتل الثروات بأيدي فئات قليلة ومعالجة أزمة السكن في المجتمع ومعالجة الظواهر الاجتماعية السيئة الأخرى

المطلب الثاني: أهداف الضريبة والقواعد ألأساسية لفرضها:

الضريبة وسيلة مالية هامة تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والعسكرية. وهي وسيلة وليست غاية بحد ذاتها. وقد مثلت الضرائب وخلال مراحل طويلة محور الدراسات المالية، وذلك باعتبارها احد أهم مصادر الإيراد للدولة، ولكن مع تطور الحياة وظهور التطورات الاقتصادية الهامة فى المجتمعات تعددت الأهداف العامة للضرائب، ولم يخرج النظام الضريبي من تحقيق الأهداف التالية:

١- تمويل نفقات الدولة: فحتى تتمكن الدولة من القيام بواجباتها اتجاه مواطنيها كان لا بد لها من جمع إيرادات مالية، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المنشودة لدى مواطنيها من خلال سد الاحتياجات العامة والقيام بالأعباء العامة.

٢- تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة: فللضريبة الأثر البالغ على تحقيق الأهداف الاقتصادية من خلال تشجيع الاستثمار والادخار والبناء والمشاريع الإنتاجية وحل المشاكل الاقتصادية كما ولها الدور الهام في محاربة الكساد والركود التضخم ومن خلال الضرائب فهي تحقق أهدافها الاقتصادية.

٣- تحقيق العدالة الاجتماعية للدولة: وذلك من خلال توزيع عادل للثروة ومنع تكتل الثروة بأيدي عدد قليل من أفراد المجتمع، وتوجيه سياسة النسل في الدول فالدول الراغبة في تشجيع النسل تخفض الضرائب أو تمنح إعفاءات كلما زاد عدد أفراد الأسرة والعكس صحيح، وكذلك تحقق العدالة الاجتماعية من خلال تشجيع رؤوس الأموال في الاستثمار في مشاريع تنموية لتحقيق أهداف اجتماعية مثل توفير مساكن لحل مشكلة السكن.

٤- رسم السياسات العامة للدولة: فاتجاه كل دولة يختلف من خلال فرض الضرائب أو تعديلها فالدولة الراغبة في الاتجاه نحو الرفاهية للشعب وتحقيق ذاته وتطوير إمكانياته ممكن أن ترسم سياستها في هذه الاتجاه من خلال منح إعفاءات أو تخفيض ضرائب على بعض القطاعات أو بعض النواحي الهامة في هذا الاتجاه، والدولة التي تتجه نحو الأهداف العسكرية وتقوية ترسانتها العسكرية ممكن أن تتجه في فرض الضرائب بهذا الاتجاه، وذلك من أجل جمع أكبر إيراد ممكن.

أما الدولة التي ترغب في تطوير إمكانياتها الاقتصادية ورفع مكانتها بين الدول فتستطيع عمل ذلك من خلال إعفاء ضريبي لبعض المشاريع الاقتصادية، وزيادة الضرائب على بعض

المنتجات المستوردة بهذا الاتجاه والعكس ممكن أن يحصل من أجل فتح الأسواق الأجنبية من خلال فتح الاستثمارات والاتفاقيات الثنائية، ومناطق التجارة الحرة بين البلدان المختلفة[١].

اما القواعد الأساسية لفرض الضرائب:

فمن اجل تحقيق الأهداف العامة للضرائب والوصول إلى الهدف المنشودة فلا بد من وجود بعض القواعد الأساسية، والثابتة والتي ترتكز عليها الضرائب، وهذه القواعد التي جاء بها آدم سميث هي:

١. العدالة: وذلك بمعنى ان كل مكلف يساهم في تحمل الأعباء العامة حسب مقدرته التكليفية وحسب ما يتناسب مع حجم دخله، فالمواطن الذي يحصل على دخل مرتفع يساهم بشكل اكبر في دفع الضرائب والعكس صحيح و بهذا تحصل المساواة بين أفراد المجتمع.

٢. اليقين: وضوح المقدار الضريبي والقواعد الضريبية، ومواعيد التسجيل، والدفع، وكذلك التعرف على الحقوق والواجبات وما هو جديد من ناحية الإعفاءات والغرامات هذا وبشكل عام يؤدي إلى توريد الضريبة للدولة وفق القناعة وكذلك ضمن الالتزام بالقانون الضريبي

٣. الملاءمة: من اجل ضمان التوريد الصحيح للضريبة يجب ان تجبى الضريبة في الأوقات والطرق التي تلائم المكلفين وهذا بدوره يؤدي إلى عدم التهرب الضريبي فمثلا الوقت الملائم لجباية الضريبة من الموظف، هو عند استلام راتبه والوقت الملائم لجباية الضريبة من المزارع هو نهاية الموسم أما التاجر فالوقت الملائم لجباية الضريبة منه هو عند بيع البضاعة....الخ. وبالتالي يجب على الدولة مراعاة هذا الأمر بعناية فائقة.

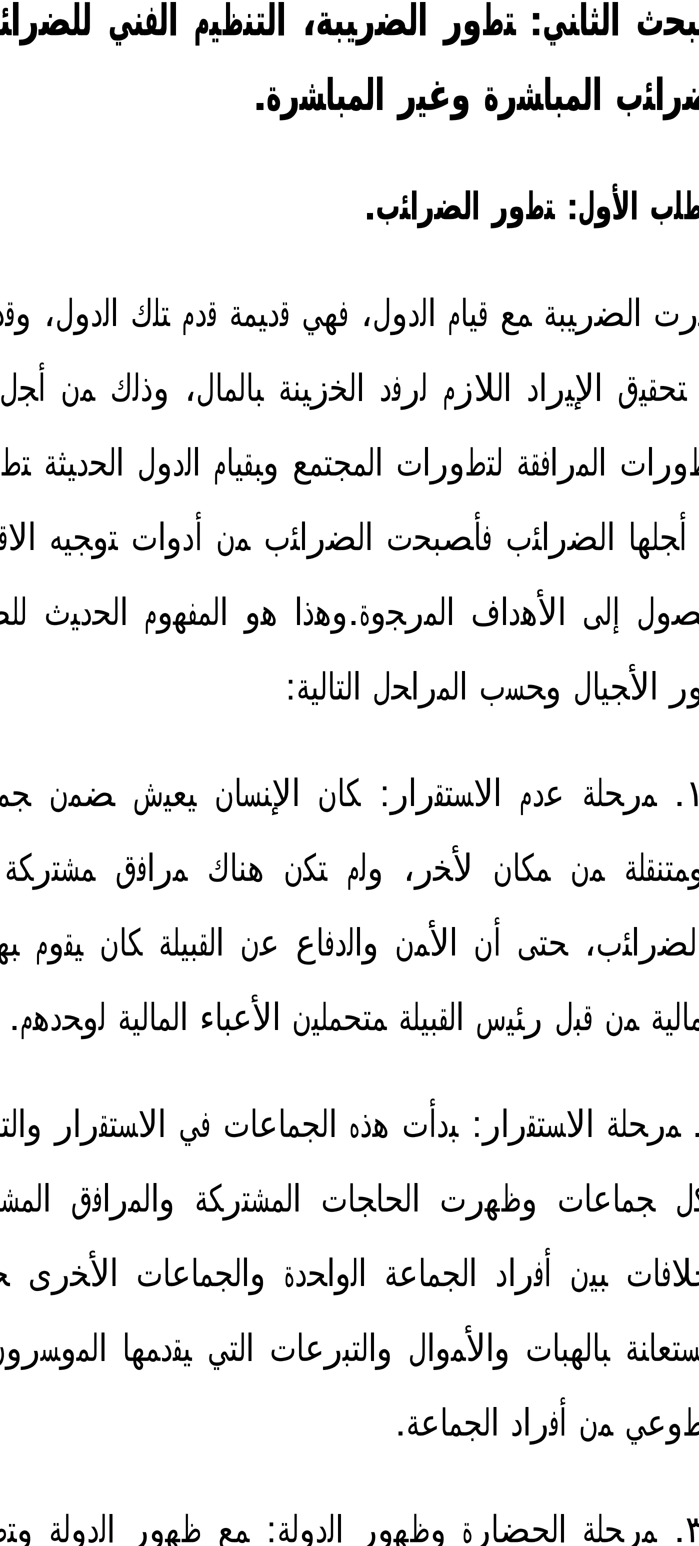
٤. الاقتصاد: وهذا يعني التوفير في نفقات الجباية للضريبة وذلك مثل أجور الموظفين أو وسائل والاتصال أو وسائط النقل...الخ فليس من المنطق ان تكون النفقات الخاصة بالجباية أكبر من الإيرادات[٢].

---

[1] بشور، عصام: **المالية العامة والتشريع المالي**.. ص١٦٢.

المبحث الثاني: تطور الضريبة، التنظيم الفني للضرائب ومعايير التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

المطلب الأول: تطور الضرائب.



ظهرت الضريبة مع قيام الدول، فهي قديمة قدم تلك الدول، وقد كان الهدف الوحيد من الضرائب هو تحقيق الإيراد اللازم لرفد الخزينة بالمال، وذلك من أجل مواجهة النفقات العامة ولكن مع التطورات المرافقة لتطورات المجتمع وبقيام الدول الحديثة تطورت الأهداف التي تفرض الدولة من أجلها الضرائب فأصبحت الضرائب من أدوات توجيه الاقتصاد بهدف إصلاحه وفي النهاية الوصول إلى الأهداف المرجوة.وهذا هو المفهوم الحديث للضريبة،وقد جاء هذا المفهوم عبر تطور الأجيال وحسب المراحل التالية:

١. مرحلة عدم الاستقرار: كان الإنسان يعيش ضمن جماعات منتشرة في بقاع الأرض، ومتنقلة من مكان لأخر، ولم تكن هناك مرافق مشتركة واحتياجات مالية تستلزم فرض الضرائب، حتى أن الأمن والدفاع عن القبيلة كان يقوم بها أفراد القبيلة بدون فرض مبالغ مالية من قبل رئيس القبيلة متحملين الأعباء المالية لوحدهم.

٢. مرحلة الاستقرار: بدأت هذه الجماعات في الاستقرار والتمركز في منطقة معينة وذلك على شكل جماعات وظهرت الحاجات المشتركة والمرافق المشتركة والدفاع عن الأمن، وفض الخلافات بين أفراد الجماعة الواحدة والجماعات الأخرى حينئذ اضطر رئيس الجماعة إلى الاستعانة بالهبات والأموال والتبرعات التي يقدمها الموسرون من أبناء جماعته وكذلك العمل التطوعي من أفراد الجماعة.

٣. مرحلة الحضارة وظهور الدولة: مع ظهور الدولة وتطورها، وظهور نزعة الناس إلى جمع الأموال وحيازتها وضعف الروابط الاجتماعية بين أفراد الأمة الواحدة، أدى ذلك إلى فرض التكاليف الإلزامية على الأفراد وذلك من خلال حماية الأمن والنظام والقيام بالأعمال

٤. الجماعية مثل شق الطرق وبناء الجسور والرسوم التي تجبى على أساس منفعة خاصة يجنيها الأفراد مثل الرخص ورسوم مزاولة الحرف والمهن...الخ.

٥. ازدياد مهام الدولة:كثرت احتياجات الحكام العامة والخاصة، ومع نقص الأموال لديهم عمدوا إلى فرض الضرائب على الرعية وجبايتها بكل الوسائل حتى ولو لم تكن هذه الضرائب تحقق منفعة خاصة تعود على الأفراد لقاء ما يدفعونه من أموال، وبذلك أصبحت التكاليف العامة تفرض على المعاملات، والبضائع والسلع باعتبارها ضرائب مباشرة، يدفعها ألأفراد بدون ان يكون هناك منفعة شخصية مقابل لها.

٦. ظهور مهام الدولة الحديثة: مع تطور الدولة الحديثة وازدياد مهامها والتزاماتها العامة ونفقاتها مع تقدم الحضارة أصبحت عوائد الضرائب غير المباشرة غير كافية لسد نفقاتها فعمدت إلى فرض الضرائب المباشرة، بحيث يدفعها المكلف وذلك على اعتبارها واجبا قوميا ووطنيا وتضامنيا يؤهله بالاشتراك في أعباء الحكم ومنافعه[1].

أما بالنسبة للفكر المالي الاسلامى فهو يأخذ بمفهوم الفرضية المالية للضريبة وقد حددت النصوص الشرعية الواردة فى الكتاب والسنة النظام القانوني لمثل هذه الضرائب، من خلال بيان مقدارها ووعائها وسعرها ونصابها ومصارفها وجبايتها....الخ وقد اشتمل بيت المال فى الإسلام ما يلي من الإيرادات.

أ) الزكاة: حيث تعتبر الزكاة موردا لا ينضب لاحتوائه على الهدف الديني والهدف المالي والاجتماعي والاقتصادي وهي فريضة تعبدية يلتزم الفرد بأدائها وذلك تطهيرا وتزكية وهى حق ا تعالى فى أموال الأغنياء وليست تبرعا وإحسانا أما هدفها المالي فيتحقق إضافة لكونها فريضة تعبدية فهي ايضا فريضة حكومية لتمويل بيت مال المسلمين والفرد مجبر على دفعها وأدائها انطلاقا من استفادته وتمتعه بهذا المال والذي هو في الأصل مال ا قال تعالى: **(وانفقوا مما جعلكم مستخلفين فيه)** والزكاة هي أيضا أداة لتوزيع الدخل والثروة بين

---

١ ياسين، فؤاد: **المحاسبة الضريبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ط١، ٢٠٠٥، ص٩.

الأغنياء والفقراء وإحداث التوازن بينهما وهى وسيلة للتضامن الاجتماعي وتكامل أفراد المجتمع الواحد ومساعدة بعضهم البعض وذلك تأسيسا لنظام اجتماعي يقوم على أساس الأخوة والتعاون بين أفراد المجتمع.

ب) الخراج والجزية والعشور: فالخراج هو ضريبة عينيه على الأراضي الزراعية والتى فتحت صلحا أو قهرا دون النظر إلى شخصية دافعها والجزية هي فريضة مالية تفرض على أهل الذمة وتسقط بإسلام الشخص وتفرض على كل رجل بالغ عاقل مع ظروفه وقدرته الاقتصادية حيث تتغير نسبتها مع يسر المكلف وعسره أما العشور فهي تعتبر من الفرائض المالية التي تفرض على بضائع التجار من أهل الذمة وغير المسلمين.

ج) الغنائم والفيء والركاز: فالغنائم هي الإيرادات الغير دورية التي كان المسلمون يحصلون عليها من خلال المعارك والحروب ويوزع جزء منها على النفقات العسكرية والحربية والباقي على المسلمين أما الفيء فهو ماكان يحصل عليه المسلمون من غير قتال وعن طريق الهدنة.أما الركاز فهو المال الذي كان يعثر عليه فى باطن الأرض كنزا أو معدنا.

ومن خلال دراسة النظام الإسلامي من ناحية الفروض المالية التي أقرها، نجد أن ما وصل إلينا الآن قد تناوله الإسلام قبلهم بزمن طويل، سواء من حيث الهدف أو من حيث الآلية، فالزكاة لها نصاب وتحصل ممن بلغه، وقد جاءت بعض الأنظمة الضريبية الحديثة بفكرة مماثلة هي حد التسجيل وحيث أن الزكاة تفرض بنسبة مئوية سنوية على رأس المال والأرباح، وفي هذا المعنى فالزكاة تعمل على تشجيع العمل، والذي هو قيمة إسلامية عالية، ولعل أهم ما يوضحها هو أمر الرسول عليه الصلاة والسلام لمن بيده "فسيلة" فتقوم الساعة فليغرسها قبل قيام الساعة. فالنظام المالي الإسلامي قد جاء بعدة مبادئ من خلال الإيراد والإنفاق، ففي جباية الإيرادات كانت تجبى وتدفع الفرائض المالية بشكل يتناسب ويتلاءم مع القدرة المالية للفرد ومع مقدرته الاقتصادية، فقد كان يتم الدفع وفق مبدأ العدالة واليوم تأخذ التشريعات الضريبية بقاعدة جباية الضرائب وفق قاعدة تسمى "قاعدة العدالة الضريبية" والمقصود بها المساواة في مجمل الأعباء ودفعها بشكل يتلاءم مع القدرة المالية للدافع، وكذلك جاءت قاعدة اليقين في دفع الضرائب والتي كانت من

خلال الدين الإسلامي وجاءت قواعد فرض الضريبة لتثبتها وتؤكد عليها، بحيث أن من حق كل فرد في المجتمع أن يكون على دراية وعلم كافي بقواعد فرض الضريبة ومقدارها ونصابها ووقتها، وكذلك جاءت قاعدة الملاءمة في الأداء، وهي التي تحدد جباية الضرائب في وقت يتلاءم ويتناسب وظروف المكلف المالية بحيث أن تحديد وعاءها لا يرهق المكلف الضريبي.

وقد أكد الإسلام العظيم على ضرورة الاقتصاد في الإنفاق، بحيث لا يتم صرف نفقات على جباية هذه الضرائب أكثر منها ومن مبلغها.

وفي النهاية فالنظام الإسلامي كان واضحاً ومحدداً من خلال فرض الزكاة والجزية وحدد أهداف صرف هذه الأموال وقد شجع النظام الإسلامي الاستثمار والعمل ومحاربة الاكتناز وحقق التكامل و التضامن الاجتماعي[١].

أما تاريخ الضريبة السياسي في العهد الروماني فقد اتصف أيضاً بضرورة موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل فرضها، وقد كانت بريطانيا هي السباقة بهذا العمل في عصر الملك شارل الأول عام ١٦٢٨م، عندما أصبحت وثيقة إعلان الحقوق التي أوجبت موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل جبايتها ثم تلتها فرنسا أيضاً في ذلك وفي إقرار هذا المبدأ بحيث انتقل إلى باقي الدول[٢]. ونتيجة لذلك تطورت المؤسسات الديمقراطية تطور التاريخ الضريبي السياسي وبالتالي أصبح عنصر الإلزام فيها ضرورة وكذلك المساواة أمام القانون بين كل أفراد المجتمع سواء الغني أو الفقير.

أما في العصر الحديث فقد فرضت الضرائب في فلسطين منذ الانتداب البريطاني وكان أول قانون يصدر هو قانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٤١ والذي بدأ العمل به في بداية أيلول لنفس العام، وعلى هذا الأساس تكون فلسطين من أهم الدول العربية التي فرضت بها ضريبة دخل وأقدمها

---

[1] فرهود، محمد سعيد: **نظام الزكاة وضريبة الدخل**، المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، ١٩٩٦، ص٤١.

[2] وزارة المالية اللبنانية، **نشرة سلسلة التوعية الضريبية**، ٢٠٠٤، ص١٦.

وقد شمل القانون كافة المكلفين الذين يحصلون على دخل وكذلك الموظفين أي الرواتب والأجور[١].

المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة.

يجب قبل التكليف الضريبي البدء بمجموعة من الإجراءات المتعلقة بتحديد المطرح الضريبي وأنواع الضرائب.

المطرح الضريبي: هو المادة الخاضعة للضريبة وهذا المطرح قد يكون إيراد الشخص أو المال بحد ذاته وقد يكون واحداً أو متعدداً، فالضريبة هي استقطاع نقدي فسواء كان هذا المال دخلاً أم نفقه أم ثروةً، واختيار مطرح الضريبة هو جزء مهم من أي دراسة، حيث يتوقف عليه العديد من الصفات منها العدالة والمرونة والوفرة، وهذا الاختيار يرتبط بمجموعة من العوامل هي:

١- الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

٢- الضرائب الواحدة والضرائب المتعددة.

٣- الضرائب على الأشخاص.

٤- الضرائب على الأموال.

٥- الضريبة على الدخل والضرائب على رأس المال[٢].

---

[1] دقة، عبد الرحيم: **العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني**. (رسالة ماجستير غير منشوره) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ٢٠٠٣، ص١٢.

[2] دراز، حامد: **مبادئ المالية العامة**، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، ط١، ١٩٩٠، ص١٣٣- ١٣٤.

المطلب الثالث: معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

حيث أن تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة هو تقسيم قديم في علم المالية، واغلب الكتب تعرضت له بكثير من الشرح والتفصيل ووضعت العديد من المعايير، والتي بقيت دون تحديد واضح لنوعي لضريبة المباشرة وغير المباشرة وتداخل المعايير بعضها مع بعض، وهذه المعايير هي:

أ- المعيار الخاص بطريقة التحصيل: بحيث تكون الضريبة مباشرة عند حصول الدولة عليها من خلال كشوفات أو جداول تدون فيها أسماء الممولين والتزاماتهم الضريبية وتكون غير مباشرة عندما لا يمكن ذلك.

ب- المعيار الخاص بالمادة الخاضعة للضريبة: حيث وبهذا المعيار يتم تحديد الضرائب المباشرة من غير المباشرة على أساس المادة الخاضعة للضريبة فتكون مباشرة عندما تكون مفروضة على عنصر يتميز بالثبات والاستمرارية، وتكون العكس في حال الصفقات العرضية أو المتقطعة بمعنى أن الضريبة المباشرة تصيب الثروة، بينما غير المباشرة فهي تصيب الأعمال المرتبطة بحركة الثروة واستخداماتها

ت- معيار نقل العبء الضريبي: وبناء على هذا المعيار يتم التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة على أساس نقل العبء الضريبي، بحيث أن من تقع عليه الضريبة يقوم بدفعها، ولا يستطيع نقل عبئها بينما تكون غير مباشرة إذا تمكن دافع الضريبة أو المكلف بدفع الضريبة من نقل عبئها إلى شخص آخر[1].

وفي الخلاصة فلا يوجد معيار واضح للتمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وعليه يرى علماء المالية بضرورة الجمع بين المعايير الثلاثة لتحديد المباشرة من الضرائب من غير المباشرة[2].

---

[1] شامية، احمد: **أساس المالية العامة**. دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٣، ص ١٦٠.

[2] شامية، احمد. الخطيب، خالد: **أساس المالية العامة**، ٢٠٠٣، ص ١٦٠– ١٦١.

المبحث الثالث: الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

واعتمادا على التنظيم الفني للضرائب فإننا سنتكلم بأنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة–

المطلب الأول: أنواع الضرائب المباشرة:

أولا: الضرائب الموحدة والضرائب المتعددة:

أ)- الضريبة الواحدة أو الموحدة: أول من نادى بفرض ضريبة موحده هم "الفيزوقراطييون" حيث نادوا بفرض الضريبة فقط على الزراعة، لان الزراعة هي العمل المنتج الوحيد في تلك العصور وأي ضريبة ستفرض ستنتهي حتماً على الزراعة، إلا أن هذه الضريبة تعرضت لانتقادات شديدة أهمها:

١- تحقق أهداف مالية فقط: وذلك من خلال أن الضرائب بشكل عام لها أهداف وآثار في الاستهلاك والاستثمار والإنتاج والادخار وبالتالي فمن الصعب الحديث عن هذه الأهداف مع ضريبة موحدة.

٢- عدم تناسب هذه الضريبة مع الاقتصاد العصري: بحيث لا يوجد مصدر وحيد للثروة في المجتمع بل هناك مصادر مختلفة زراعية، صناعية، تجارية، أي بمعنى آخر ليست الزراعة هي كل الدخل أو مصدر الدخل الوحيد.

٣- عدم عدالة هذا النوع من الضرائب: لأن هذه الضرائب لا تأخذ بعين الاعتبار قدرة المكلف على الدفع لأنها تفرض على مادة واحدة فقط وبالتالي يكون الأثر السلبي على المكلف الفقير قبل المكلف الغني.

ب) الضرائب المتعددة: حيث يتم فرض أكثر من ضريبة واحدة على أنواع متعددة من الدخل وهذا الأسلوب أو النظام يختلف درجة تطبيقه باختلاف درجة التطور الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للدولة وللضرائب المتعددة مجموع من المميزات منها:

١- الضرائب المتعددة أكثر مراعاةً لحالة المكلف النفسية: لان المكلف يدفع الضريبة على أكثر من سلعة أو نشاط أو مطرح ضريبي.

٢- اتسام هذا النظام بمرونة أكبر: وهذا المفهوم أو النظام يتناسب مع المفهوم العصري للضريبة وبالتالي اعتماداً على تحقيق الأهداف المنشودة للدولة يتم فرض هذا النوع من الضرائب.

وفي النهاية مساوئ الضريبة الموحدة ومحاسن الضريبة المتعددة جعلت الدول أكثر اندفاعاً إلى تبني هذا النظام من الضرائب فهي مفروضة على الدخل أو على الأشخاص أو على رأس المال، أو على الإنفاق حيث لكل دولة منهج معين تتبناه في فرض هذا النوع من الضرائب.

ثانياً: الضرائب على الأشخاص:

والمقصود بالضريبة على الأشخاص هي تلك الضريبة التي تقع على الشخص ذاته، وهي من أقدم الضرائب في التاريخ بحيث كان يطلق عليها الضرائب على الرؤوس.

ثالثاً: الضرائب على الأموال:

حيث أن هذه الضريبة تفرض فقط على المال وهذا المال ممكن أن يكون عقار، أو أصول وقد يكون دخلاً يحققه الفرد نتيجة نشاط تجاري، أو صناعي أو خدمي.

رابعا: الضريبة على الدخل: ويعرف الدخل لغوياً بأنه هو كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردود مادي. أما تعريف الدخل اقتصادياً بأنه الفائض الذي يمكن الإنسان الراشد أن يعتبر نفسه قادراً على إنفاقه في فترة زمنية معينة دون أن ينقص من قيمة رأس ماله في أول تلك الفترة[١]، وهذا يقودنا إلى نظريتي الإثراء والمصدر في تعريف الدخل.

* مفهوم الدخل حسب نظرية المصدر: هو كل ثروة قابلة للتقويم النقدي ويتم الحصول عليه بصفه دورية وثابتة، وهذا يقودنا إلى نقطة هامة أن من خصائص الدخل وفق هذه النظرية بان

[1] شامية، احمد. الخطيب، خالد: **أساس المالية العامة**، ٢٠٠٣، ص١٦٠.

يكون الدخل دورياً ويتجدد بشكل دوري كالرواتب مثلاً، وكذلك يجب أن يتصف بالثبات أي الديمومة لفترة معينة وعدم انتهائه بمجرد انتهاء مدة قانونية معينة.

* أما مفهوم الدخل وفق نظرية الإثراء: فهو كل زيادة للمقدرة الاقتصادية للممول خلال فترة أياً كان مصدر هذه الزيادة، وذلك بغض النظر عن الدورية والثبات، وعليه فالإثراء العارض يعتبر دخلاً وجب دفع الضريبة عنه[1].

خامسا: الضريبة على رأس المال: الضريبة هنا تفرض على عين المال سواء أنتج أم لم ينتج وسواء كان إنتاجه مستمراً أم طارئاً فالضريبة هنا تفرض على رأس المال في مدة معينة سواء كان هذا المال هو للادخار، أم مستثمر فهي تفرض على الملكية بشكل عام، ولو لم ينتج المال دخلاً مثال ذلك الضريبة على العقارات، ولهذا فهي تتميز بما يلي:

أ- تصيب هذه الضريبة عناصر معطلة من الثروة والتي لا تصيبها ضريبة الدخل مثل الأموال المعطلة كالعقارات، والحلي والمجوهرات......الخ.

ب- تحث أصحاب هذه الثروات على استثمارها لانعدم استثمارها يؤدي إلى ضياعها وانعدامها.

ج- تعفى هذه الضريبة ذوي الدخل المحدود، والقدرة المالية الضعيفة.

د- تهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية بإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع.

إلا أنها قد أصابها أيضاً بعض الانتقاد:

أ- تخفيض القدرة الإنتاجية لأنها تصيب رأس المال.

ب- إضعاف وتخفيض القدرة على الادخار.

ج- إنقاص قيمة رأس المال يؤدي إلى شلل في النواحي الاستثمارية.

---

[1] جامعة القدس المفتوحة، **المالية العامة**، الأردن، عمان، ٢٠٠٠، ص٦٦.

د- هجرة رؤوس الأموال والاستثمار في بلدان أكثر أماناً[1].

المطلب الثاني: الضرائب غير المباشرة

الضرائب غير المباشرة ومن أهمها الضريبة على الإنفاق وتعني ما يصرفه الفرد من دخله وذلك في سبيل تمتعه بحياة كريمة إلا أن هذا التعريف يشوبه بعض الغموض من خلال النفقة نفسها، فهل يعتبر المكلف الذي يقوم بشراء سيارة أو بعض الأدوات المنزلية، انفق أموالاً؟ أم هل يعتبر اكتسب رأسمالاً جديداً بصورة أشياء منقولة؟ ومن هذا الغموض جاء التقسيم لهذه الضرائب إلى عدة أنواع منها:

أ) الضريبة العامة على النفقات والضريبة الفرعية على النفقات إلى ثلاثة أقسام أيضاً هي:

١- الضريبة على رقم الأعمال.

٢- الضريبة على الإنتاج.

٣- الضريبة على المبيعات أو المشتريات.

١) الضريبة على رقم الأعمال: وهي عبارة عن ما ينفقه المكلف في سبيل القيام بنشاط أي ما ينفقه المكلف عند قيامه بنشاط في أي مرحلة من مراحل الإنتاج أو تداول السلعة حتى الاستهلاك النهائي لها بحيث أنها تصيب جميع ما ينفقه صاحب العمل في سبيل إنتاجه.

وتشتمل هذه الضريبة على كافة أعمال المشتغل والتي يمارسها كالسمسرة والعمولة أي أن الضريبة هنا على كافة أرباح المشتغل، وقد تبين أن هذه الضريبة ستؤدي إلى ارتفاع الأسعار وبشكل ملحوظ، وذلك من خلال أنها تفرض لمرات عديدة وفي كل مرحلة مما يؤدي إلى آثار سلبية، وقد تم خفض معدلاتها بشكل ملحوظ إلا أنها أصبحت غير وافره في حصيلتها، وكذلك صعوبة تطبيقها وحاجتها للعديد من الموظفين.

---

[1] شامية، زهير، الخطيب، خالد: **أساس المالية العامة**، ص١٧١.

٢) الضريبة على الإنتاج: بحيث تصيب الضريبة في هذا النوع السلعة عند إنتاجها فقط، أي في مرحلة السلعة الجاهزة للاستهلاك أو بين مرحلتي الإنتاج والتداول.

إلا أن هذا النوع من الضرائب تم توجيه عدة انتقادات له من خلال تحديد مرحلة الإنتاج أو تحديد المنتج نفسه وحاجتها للعديد من الموظفين، لتحديد مرحلة الإنتاج ومتى يتم فرض الضريبة.

٣) الضريبة على المبيعات والمشتريات: وهي محور دراستنا ويتم فرضها في آخر مراحل تداول السلعة أو عند وصولها إلى المستهلك الأخير بحيث يتم بها مسك دفاتر قانونية وصحيحة يتم التسجيل بها لكافة المبيعات والمشتريات.

أما الضرائب الفرعية على النفقات: تنقسم أيضاً إلى ثلاثة أقسام، فيتم فرضها على كل نفقه على حدة وبصورة مستقلة دون النظر إلى مجموع ما ينفقه المكلف وتكون على أنواع منها:

١- الضريبة على الحاجات الضرورية: بحيث وجب أن تكون نسبة هذه الضريبة منخفضة للحد الأدنى، وذلك لأنها هنا تعتبر مفروضة على جميع فئات المكلفين عند شرائهم الحاجات الضرورية، ومن سيئاتها أنها غير عادلة، وكذلك فهي تفرض على الغني والفقير، مما سينعكس حتماً على المشتغل الفقير بشكل ملحوظ اكبر من المشتغل الغني.

٢- الضرائب على الحاجات الكمالية: بحيث تكون فقط على السلع الكمالية التي يقتنيها أصحاب الثروة والأغنياء ومن عيوبها، صعوبة تحديد السلع الكمالية منها، فهل السلعة الكمالية لدى الفقير هي سلعة كمالية أيضاً لدى الغني وهي كذلك غير وفيرة الحصيلة لأنها لا تصيب كافة السلع بل سلع معينة دون الأخرى، وكذلك ما يعتبر بالأمس كمالياً أصبح اليوم ضرورياً، وهكذا.

٣- الضرائب الجمركية: فهذه الضرائب لا تكون إلا على السلع المستوردة من الخارج والتي تجتاز حدود البلد بقصد استهلاكها داخل أراضي الدولة، وهي بهذا الاتجاه لها فوائد عديدة منها أنها رافد مالي هام، وكذلك تنشيط الصناعة المحلية والوطنية، ومنع دخول المنتجات الأجنبية،

وتفرض هذه الضرائب إما بنسبة معينة من قيمة السلعة أو كمبلغ مقطوع على كل وحدة مستوردة أو مصدرة.

مزايا الضرائب على النفقات بشكل عام:

١- وفرة الحصيلة: بحيث أن الجميع ستقع عليه ضرائب لان الجميع يستهلك وينفق أمواله لسد حاجاته ورغباته.

٢- ملائمة: فلا يشعر بها المكلف ولا بثقلها وعبئها لكونها تقتطع منه بصورة غير مباشرة.

٣- السرعة في التحصيل: لان الفرد باستمرار يستهلك وينفق ماله في سبيل العيش الكريم[1].

مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة

تتميز الضرائب غير المباشرة بما يلي:

أ) حصيلة الضرائب غير المباشرة أكثر مرونة، وذلك اعتماداً على تجاوبها مع ارتفاع وانخفاض الأسعار.

ب) عدم وجود ضغط على المكلف من ناحية أدائها وعدم إحساسه بأعبائها، وذلك لأنها تكون ضمنياً مع سعر السلعة.

ج) وفرة الحصيلة، فهي تفرض على كافة السلع سواء الضرورية أو غير الضرورية.

د) حماية الإنتاج المحلي وحماية الصناعة القومية، حيث انه من الممكن استخدام هذه الضرائب في تشكيل الأنماط الاستهلاكية للأفراد من أجل خدمة الأهداف القومية.

عيوب الضرائب غير المباشرة بشكل عام

[1] جامعة القدس المفتوحة، **المالية العامة**، ط١، ١٩٩٦، ص٣٣٦.

أ) تتعارض مع مبدأ العدالة: وذلك لأنها تفرض على الأفراد دون الاهتمام بأية أعباء مالية، ودون النظر للظروف الشخصية للممول فهي تحصل من الأفراد بغض النظر عن دخولهم وثرواتهم.

ب) ممكن أن تعيق الإنتاج: وذلك لوجود عنصر الرقابة الحكومية على المنتجات والإنتاج، مما يشعر الجميع بنوع من التذمر والسخط، وذلك اعتماداً على نوع السجلات والدفاتر والرقابة الدورية[1].

المطلب الثالث: الضريبة على القيمة المضافة

تعد ضريبة القيمة المضافة أحدث ابتكار للقرن العشرين وقد تكون تاريخها حديثاً، و ذلك بانتقال الدول من رسوم تستوفي على مجموع المبيعات إلى ضريبة ذات قواعد ثابتة.

وهذا النظام الجديد من الضرائب كان أول ضريبة فرنسية وقد سميت بالضريبة على المدفوعات في عام ١٩١٧، وقد كانت آنذاك قد فرضت فقط على مبيعات التجزئة وليست الجملة اما جبايتها فكانت تتم بواسطة إدارة تسجيل وتدفع على شكل طابع مالي وأما نسبتها فقد كانت من ٢٪-١٠٪، وعلى هذا الأساس لم تكن النسبة ثابتة لكل الأصناف بل متفرقة بين الأصناف الرئيسية والكمالية، مما أتاح مجالا واسعا لدى الممولين للتهرب من أدائها، بحيث كانت الضريبة على المبيعات ذات التسلسل الأسهل تطبيقاً، حيث تصيب الضريبة هنا المنتج أو السلعة عند انتقالها من يد إلى يد وهذا يسمى الضريبة بالتسلسل، ففي حالة صنع أو تجهيز قميص فلو نظرنا إلى المراحل التي يمر بها، لكان الوضع على النحو التالي بين الرسم على خيوط النسيج، والقص، والخياطة، فلكل مرحلة من هذه المراحل ضريبة يتم تقاصها وتحميلها لسعر القميص النهائي، وهكذا، وعلى هذا النحو ومن خلال هذا التحليل لهذه الضريبة نرى ما يلي:

١- الأشخاص الخاضعون لهذه الضريبة هم جميع فئات المجتمع بما فيهم التجار، وأصحاب الحرف والمواطنين العاديين، وأصحاب المهن الحرة.

[1] العناني، حمدي: **اقتصاديات المالية العامة**، مصر، القاهرة، ١٩٨٥، ص١٤٦– ١٤٧.

٢- من أهم الأساسيات التي يجب على المدين القانوني للضريبة الاحتفاظ بها هي الدفاتر القانونية المحاسبية الموثقة بالمستندات والإثباتات اللازمة لصافي نشاطاته ونتيجة أعماله.

٣- نسبة الضريبة ليست ثابتة بل متدرجة من ٢٪- ١٠٪ فهي في حدها الأعلى للأصناف الكمالية، وهي في حدها الأدنى للأصناف والسلع الضرورية[١].

وتسمى ضريبة القيمة المضافة Value Added Tax (V.A.T) وهي ضريبة تفرض على بيع السلعة والخدمة في كافة المراحل سواء تصنيع، أو إنتاج بحيث تفرض على مدخلات الإنتاج، وكذلك على مخرجات الإنتاج والقيمة المضافة هي الفرق بين عائدات البيع لتلك السلع أو الخدمات ومشترياتها من مدخلات الإنتاج[٢].

وقد استحدثتها إسرائيل في المناطق المحتلة في تموز عام ١٩٧٦. وذلك استناداً إلى الأمر العسكري رقم ٦٥٨ والمتعلق بالرسوم على المكوس والمنتجات المحلية، وقد تم إدخال هذه الضريبة من خلال إجراء تعديل على القانون الأردني الخاص آنذاك بالرسوم على المنتجات المحلية رقم ١٦ لسنة ١٩٦٣[٣].

فهذا التعديل قد شكل إجراءاً مالياً جديداً، وذلك انه بموجب القانون الأساسي للرسوم قبل التعديل كانت الرسوم تفرض على المنتج ولمرة واحدة فقط، وذلك من خلال إما نسبة مئوية من السعر الإجمالي أو من خلال مبلغ ثابت أو من كليهما، أما بعد التعديل فتكون الضريبة في كافة المراحل وليس لمرة واحدة، وبنسبة ثابتة لكافة المراحل ولكافة الأصناف.

واعتماداً على ذلك أصبحت الضريبة على الإنتاج أو الرسوم على الإنتاج والتي كانت تدفع لمرة واحدة أصبحت ضريبة على القيمة المضافة والتي تدفع لمرات عديدة حتى وصول المنتج للمستهلك النهائي، وذلك من خلال أي إضافة أو قيمة تضاف لهذا المنتج وبناء عليه أصبحت

---

[1] اوغريه، جورج: **الضريبة على القيمة المضافة**، دار مجد للنشر، بيروت، ١٩٨٢، ط١، ص٢٥١.

[2] علاونه، عاطف: **شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطيني المحتلة**K ص٢٠.

[3] صبري، نضال: **محاسبة ضريبة الدخل**، عمان، جامعة القدس المفتوحة، سنة١٩٩٨، ط١، ص٤٦ .

الضريبة على القيمة المضافة تفرض على كافة المراحل سواء من خلال الإنتاج، والتصنيع، والتعبئة، والتغليف والبيع لتاجر الجملة، ومن ثم لتاجر المفرق وفي النهاية للمستهلك النهائي[1].

إلا أن فرض الضريبة على القيمة المضافة، وبهذه الصورة من خلال السلطات الإسرائيلية أدى إلى تحطيم المنافسة العربية، حيث كانت الأسعار الفلسطينية قبل الاحتلال الإسرائيلي أدنى من الأسعار الإسرائيلية لكافة المنتجات، ولكن بعد فرض الضريبة على القيمة المضافة عليها ارتفعت الأسعار وبشكل ملحوظ، وهذا الارتفاع أدى إلى تقارب في الأسعار بين الضفة الغربية وإسرائيل مما جعل المنافسة بين المنتجات العربية والمنتجات الإسرائيلية في أدنى مستوياتها، وذلك اعتماداً على جودة المنتج الإسرائيلي، وعرقلته للمنتج الفلسطيني.

أما من ناحية الأهداف المالية: فكان الهدف من فرض الضرائب بشكل عام وضريبة القيمة المضافة في فلسطين بشكل خاص أهداف مالية هي تحطيم الاقتصاد الفلسطيني وحصول إسرائيل وبشكل مباشر على فوائد اقتصادية ومالية وعلى الرغم من عدم توفر إحصائيات رسمية ودقيقة عن الفوائد الاقتصادية والمالية التي جنتها إسرائيل من استمرار احتلالها للضفة الغربية وقطاع غزة إلا أن التقديرات تشير إلى حصول إسرائيل على فوائد مالية واقتصادية باهظة، حيث تقدر هذه الأموال في الفترة ما بين ١٩٦٨– ١٩٨٥، على شكل ضرائب وجمارك حوالي ٢٢٠ مليون دولار.

وكان للضريبة على القيمة المضافة والضرائب الأخرى التي فرضت آنذاك الأثر البالغ في تهجير أعداد كبيرة من الفلسطينيين نتيجة للمضايقات، والتي كانت تمارسها إسرائيل على السكان الفلسطينيين.

وفي النهاية وجب التركيز على أن إسرائيل وفي فرضها للضرائب قامت برفع الأسعار وبشكل قوي جداً في الأراضي الفلسطينية، وبالتالي الاتجاه نحو تخفيض الطلب على السلع المحلية

[1] ستيفنز، مارك: **الضرائب في الضفة الغربية ١٩٦٧ - ١٩٨٩**، مؤسسة الحق، رام ا ، ١٩٩٨، ص٢١.

وتوجيه المستهلك والمنتج الفلسطيني إلى السلع الإسرائيلية البديلة وذلك اعتمادا على ما تتمتع به هذه المنتجات من الجودة[1].

وبقي الوضع على ما هو عليه حتى جاء الاتفاق الفلسطيني الإسرائيلي بين منظمة التحرير الفلسطيني وإسرائيل وذلك بتاريخ ١٩٩٤/٤/٢٩، في مجال التعاون التجاري، والعلاقات الاقتصادية، وهو الأهم بين الاتفاقيات المختلفة وقد اعتبر هذا الاتفاق ملحقاً هاماً من الملاحق التابعة للاتفاق السياسي بين الطرفين وقد اختصت المادة السادسة من هذا الاتفاق بالضرائب غير المباشرة وسياسات الاستيراد واشتملت النقاط التالية:

أ) تتمتع السلطة الوطنية الفلسطينية بحرية تحديد الجمارك والمكوس والضرائب على السلعة المستوردة.

ب) تلتزم السلطة بمعدلات الضرائب والرسوم الأخرى التي تفرضها إسرائيل.

ج) تلتزم السلطة بمعدل ضريبة القيمة المضافة والمعتمد في إسرائيل مع قدرتها على تخفيضه بما لا يزيد على نقطتين مئويتين.

د) تفصيل آلية المقاصة للضرائب التي يحصل عليها الطرف الفلسطيني والمستحقة للطرف الإسرائيلي والعكس بالعكس[2].

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة والتي يستطيع المكلف نقل عبئها منه إلى مشتغل آخر، وهي ليست سنوية بل تدفع فقط عند الشراء أو الحصول على الخدمة وتجبى من قبل الدائرة شهرياً، وحالياً تعتبر ضريبة القيمة المضافة المصدر الرئيسي للدخل في كل الدول الأعضاء في الهيئة الاقتصادية الأوروبية.

---

[1] علاونة، عاطف: **الأمر العسكري ١٣٤٢ بين تشجيع الاستثمار والمتطلبات الأمنية**، دار الأفق، ١٩٩٢، ص٦.

[2] عبد الرازق، عمر، هاني، سليمان: **أبعاد الإنفاق الاقتصادي الفلسطيني الإسـرائيلي،** مكتبـة الرسـالة، رام ا ، ط١، ١٩٩٤، ص٧٢ – ٧٣.

وهي لا تعتبر مصروفاً بالنسبة للمكلف بل هي حساب شخصي خاص، حيث أن المكلف مجرد وسيط بين المستهلك الذي يقع عليه عبء الضريبة وبين دائرة ضريبة القيمة المضافة الممثلة للدولة من خلال وزارة المالية[١].

ويختلف نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق لدينا ولدى إسرائيل عن قوانين وأنظمة الدول الأوروبية، حيث تم اعتماد نسبة ضريبة واحدة لجميع السلع والخدمات، وذلك اعتماداً على تبسيط العمل بهذا النظام، وتكون الجباية أكثر فعالية وأكثر تطبيقاً من ناحية المصطلحات القانونية ومنعا من التهرب من أدائها.

هذا التثبيت على نسبة واحدة جاء لكافة المنتجات والسلع إلا باستثناء واحد وهي سلع وخدمات تكون الضريبة المضافة المفروضة عليها تكون بنسبة صفر مثل التصدير والإنتاج الزراعي[٢].

هذا وتشكل ضريبة القيمة المضافة في فلسطين أكبر الحصص مساهمة في الموازنة العام بحيث تشكل حوالي من ٣٠٪ من الإيرادات العامة للدولة وما نسبته ٥٠%من الإيرادات المحلية وحوالي ٦٠%من الإيرادات الضريبية.

وحتى تاريخ ٢٠٠٥/٩/٧ كانت نسبة الضريبة على القيمة المضافة تشكل ما نسـبته ١٧٪ مـن القيمة المضافة، وبعد ذلك تم تعديل نسبتها إلى ١٦٪ وذلك بعد قيام إسرائيل بتخفيض نسبتها إلى ١٦,٥%[٣]، علماً أنها أول ما فرضت كانت نسبتها تشكل ٨٪ بحيث تم رفع النسبة إلى ١٢٪ في عام ١٩٧٧م، ثم ١٥٪ في عام ١٩٨٣م، ثم ١٨٪ في عام ١٩٩١ ومن بعدها استقرت إلى ١٧% حتى تم تعديلها مؤخرا[٤].

---

[1] وزارة المالية اللبنانية، الدليل العام، لسنة ٢٠٠٤.

[2] نظام المكوس على المنتجات المحلية رقم ١٦، لسنة ١٩٦٣م.

[3] إعلان مدير عام الجمارك والمكوس– جريدة القدس يوم ٢٠٠٥/٩/٧.

[٤] صبري، نضال: **السياسات الضريبية في فلسطين**، معهد الإعلام والسياسات الصحية والتنموية سلسلة أبحاث السياسات رقم٤.

ويجب التأكيد على انه ومنذ تاريخ الاتفاقية الفلسطينية الإسرائيلية الاقتصادية تم تحويل كافة الصلاحيات في مجال الضرائب كاملة بما فيها ضريبة القيمة المضافة إلى السلطة الفلسطينية – ولكن مع بقاء التجارة الخارجية بالنسبة لضريبة القيمة المضافة بيد الجانب الإسرائيلي، وذلك استناداً إلى الاتفاق الفلسطيني والذي ينص على أن يتم تحويل الأموال التي تحصل عليها إسرائيل من المواطنين الفلسطينيين عن طريق المعابر كضريبة مضافة إلى خزينة السلطة الفلسطينية، وكذلك التقاص الحاصل بين ما يتم شراؤه أو بيعه بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي وذلك من خلال فاتورة المقاصة[1].

ونوضح هنا على أن ضريبة القيمة المضافة تفرض في كل مرحلة من مراحل الإنتاج كما أسلفنا سابقاً، وعلى مراحل انتقال السلعة وانتقال ملكيتها من خلال المنتج، وتاجر الجملة وتاجر التجزئة، والمستهلك هو من يتحملها في النهاية، وبالتالي فضريبة القيمة المضافة هي ضريبة متتالية تفرض على كل مرحلة تمر فيها السلعة أو الخدمة[2]

مثال كيفية احتساب ضريبة القيمة المضافة

لنفترض أن مصنعا ينتج السلعة (×) وأن تكلفة هذه السلع ١٠٠ شـيكل، عنـدما يبيعهـا المصنع إلى تاجر الجملة بنسبة ربح ١٠ % وبعد إضافة الضريبة المضـافة والبالغـة (١٦%) حسب ما هو مطبق في فلسطين فإن قيمة الضريبة تكون على النحو التالي:

١٠٠ × ١,١٠= ١١٠ شيكل

١١٠ × ١٦%= ١٧,٦ شيكل قيمة الضريبة المضافة

١١٠ + ١٧,٦= ١٢٧,٦ شيكل تكلفة السلعة على تاجر الجملة شامله الضريبة

ولنفترض أن تاجر الجملة يحقق نسبة ربح ١٠% من التكلفة قبل الضريبة المضافة فإن

١١٠ × ١,١٠ = ١٢١ شيكل

[1] برتوكول باريس الاقتصادي والموقع بين منظمة التحرير الفلسطينية وإسرائيل وذلك بتاريخ ١٩٩٤.
[2] نظام المكوس على المنتجات المحلية. رقم ١٦ لسنة ١٩٦٣.

١٢١ × ١٦ % = ١٩,٣٦ شيكل قيمة الضريبة التي يحصلها تاجر الجملة من تاجر التجزئة

١٢١ + ١٩,٣٦ = ١٤٠,٣٦ تكلفة السلعة على تاجر التجزئة مع الضريبة.

ولنفترض أن تاجر التجزئة يحقق نسبة ربح ١٠% من التكلفة قبل الضريبة فإن

١٢١×١,١٠ = ١٣٣,١٠ شيكل

١٣٣,١٠ × ١٦% = ٢١,٢٩٦ شيكل الضريبة المضافة

فإن الثمن الذي سوف يدفعه المستهلك النهائي هو ١٣٣,١٠+٢١,٢٩٦ = ١٥٤,٣٩٦ شيكل أي أن المستهلك سوف يقوم بدفع ضريبة إضافية مبلغ ٢١,٢٩٦ شيكل على السلعة التي تكلفتها ١٠٠ شيكل في الأصل ولذا فهي ضريبة تراكمية، ولو حسبنا الفرق بين الضريبة عند الإنتاج لوجدنا أن المستهلك يدفع ضريبة زيادة بمقدار ٣,٦٩٦ شيكل (٢١,٢٩٦-١٧,٦) وأن هذه الزيادة في الضريبة هي عبارة عن ضريبة الأرباح التي حققها كل من المصنع وتاجر الجملة وتاجر التجزئة حتى وصلت إلى المستهلك النهائي. ومما سبق نستنتج أن ضريبة القيمة المضافة وفقا للتشريعات الضريبية هي ضريبة متتالية تفرض على كل مرحله تمر فيها هذه السلعة أو الخدمة[1].

وهذا يعد أحد مساوئ هذا النظام من الضريبة فهو لا يفرق بين غني ولا فقير، وكذلك نسبتها واحدة وثابتة على كل الأصناف ولا يوجد تمييز بين تلك السلعة الضرورية أو السلعة الكمالية بالمطلق، فكل سلعة تخضع للضريبة المضافة، إلا ما فرض عليه ضريبة مضافة بنسبة صفر وذلك بموجب هذا النظام مثل الزراعة ومنتجاتها وكذلك التصدير فهذه الأصناف تفرض عليها ضريبة مضافة ولكن بنسبة صفر.

وتفرض الضريبة المضافة على بيع السلع وتقديم الخدمات، وكذلك على المؤسسات المالية بحيث تفرض على مجموع الرواتب التي تدفعها المؤسسة المالية وعلى صافي الأرباح المتحققة، وتفرض أيضاً على الفرق بين سعري البيع والشراء، وذلك عند بيع الأثاث المستعمل أو الخردة،

[1] دائرة الجمارك والمكوس/ نابلس مثال عملي.

وذلك من خلال التأكيد على وجود فاتورة ذاتية للشراء يتم تحديد فيها سعر الشراء وبعد أن يتم البيع يتم اخذ الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء وتحديد الضريبة المضافة[1].

أما مزايا نظام الضريبة على القيمة المضافة فهي على النحو الآتي:

أولاً: المزايا:ان ضريبة القيمة المضافة وكما سبق وهي ابتكار فرنسي قد تم ابتكارها على يد العالم الفرنسي لوريه والذي حقق إنجازا بمردود مادي كبير وذلك من خلال الحصيلة المالية التي حققها للدولة وما تبع ذلك من تطبيق خلال دول العالم لهذا النوع من النظام الضريبي والتي امتازت بما يلي:

١- وفرة الحصيلة وسهولة الجباية، حيث أن هذا القانون قد أكد على أن الإيرادات الضريبة من ضريبة القيمة المضافة اكبر إيراد في موازنة أي دولة تطبق هذا النظام.وكذلك الأمر بالنسبة للسلطة الفلسطينية، ففي عام ٢٠٠٤ شكلت إيرادات ضريبة القيمة المضافة ما قيمته ٤٠٧,٤ مليون شيكل تقريباً ما نسبته ٢٤٪ من الإيرادات العامة.

وسهولة تحصيلها تكمن في أن جبايتها تكون بشكل شهري فقط وتجبى من الأفراد شخصياً بواسطة كشوفات تكون لديهم حيث يسجلون إيراداتهم ومصاريفهم ويقومون بتسجيل مبلغ الضريبة بحيث يتجهون للبنك مباشرة للدفع.

٢- تطبيق مبدأ السجلات الدفترية والمحاسبية وهذا الأمر هو الأكثر ملاءمة وأكثر فعالية من أجل ضبط كافة الإيرادات والمشتريات المتحققة، وبالتالي التصريح عنها ويتم بعد ذلك الإطلاع على هذه السجلات و مراقبة كافة نشاطاته بعد المطابقة.

٣- وجود عقوبات قاسية ينص عليها النظام وذلك استناداً إلى وجود بعض الغرامات والمخالفات مثل التأخر في تقديم الكشوفات أو عدم دفع الضريبة في موعدها، وذلك من اجل ضمان التوريد الصحيح والكافي لما تحقق على المكلف من ضريبة.وقد تم في النظام المطبق في فلسطين فرض عقوبات رادعة للمزورين، مثل الحجز والحبس لحين الدفع...الخ من العقوبات.

---

[1] نظام الرسوم على المنتجات المحلية رقم ١٦ لسنة ١٩٦٣.

٤- بساطة الإجراءات من خلال ترك المجال مفتوحاً للمشتغل لتقديم ما يشاء من خلال إيراداته وصفقاته الشهرية، وبالتالي دراستها بعد فترة وإذا كانت مقاربه لما هو مصرح عنه فيتم مطابقة ذلك وعدم استدعاء المكلف، وإذا كان العكس يتم طلب المكلف من اجل الحصول على المعلومات اللازمة لأسباب عدم المطابقة.

٥- عدالة التوزيع فالضريبة على القيمة المضافة تقع على الجميع على الغني والفقير وليس فقط على الفقير أو على الغني ولكن من يستهلك أكثر يدفع أكثر وهكذا[1].

المطلب الرابع: ضريبة المبيعات في الأردن.

بدأت الأردن تطبيق الضرائب غير المباشرة في عام ١٩٢٧م، وتعتبر ضريبة المبيعات الأردنية من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة، وذلك اعتمادا على سهولة تطبيقها مقارنةً مع الأنظمة الضريبية الأخرى، وكذلك وفرة حصيلتها وقد بدأ التفكير بتطبيقها في الأردن منذ عدة سنوات وقد كانت وريثةُ لعدة قوانين سبقتها، بحيث كانت الأردن بدايةً تطبق الضريبة على الإنتاج والمكوس، وعلى اثر ما حصل في الأردن من أزمة اقتصادية في العام ١٩٨٨م وجدت الحكومة الأردنية نفسها أمام مفترق طرق صعب وهو تعديل الوضع الاقتصادي ووضع برنامج تصحيح في نفس العام، بحيث اتخذت قرارات تقضي بإصلاح النظام الضريبي ووضع قوانين ضريبية جديدة من أهمها إصدار قانون الاستهلاك رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٨م، والذي كان بديلاً لقانون ضريبة الإنتاج والمكوس، و تم إخضاع بعض أنواع السلع لهذا النوع من الضرائب، وظل يزداد عدد السلع الخاضعة لهذا النوع من الضرائب إلى أن وصل عدد السلع إلى ١٠٦ سلعة وفي النهاية تم فرض ضريبة المبيعات على كافة السلع والخدمات باستثناء ما تم إعفاؤه بموجب القانون.

وبناء على توصيات البنك الدولي وصندوق النقد الدولي فلقد ارتأت الحكومة الأردنية تطبيق قانون ضريبي غير مباشر جديد، وهو قانون ضريبة القيمة المضافة، باعتباره قانوناً حديثاً

[1] الضريبة على القيمة المضافة، **الدليل العام**: وزارة المالية اللبنانية– الجمهورية اللبنانية، ٢٠٠٤.

وعصرياً ومطبق بالعديد من الدول الأوروبية والعربية، واعتماداً على وفرة الحصيلة والمرونة التي يتمتع بها، وقد تم استحداثه في العام ١٩٩٢م وتسويقه تحت مسمى قانون الضريبة العامة على المبيعات الأردني وقد بدأ العمل به في العام ١٩٩٤م، تحت الرقم ١٦ لسنة ١٩٩٤م، وعلى مرحلتين:المرحلة الأولى في ١٩٩٤/٦/١م وشملت المستوردين والصناع والخدمات، والثانية والتي بدأت في ٢٠٠١/١/١م وشملت الباقي من الفئات.

وتخضع السلع والخدمات في الأردن لثلاثة أنواع من النسب الضريبية والخاصة بضريبة المبيعات العامة وهي إما ١٦% وإما بنسبة صفر كما هو مطبق حاليا في فلسطين وإما بنسبة ٤% لبعض السلع والتي ارتأت الحكومة فرض نسبة خاصة بها(السلع ألأساسية والضرورية) وقد الحق القانون الأردني لها مفردات مبين أنواع هذه السلع من خلال ملاحق وجداول خاصة يتم تعديلها بشكل دوري حسب ما تقتضيه الحاجة لذلك[1].

فالضريبة العامة تتم عند قيام شخص ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة العامة، أو عند استيراد سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة العامة من خارج المملكة، أو من المناطق الحرة أو المنطقة الاقتصادية الخاصة وتعتبر جميع عمليات البيع التي تتم داخل المملكة خاضعة إلا إذا كانت معفاة من الضرائب وبنص قانوني، أما المبيعات الخاضعة للضريبة فهي كل عمل تمت ممارسته أو أي عملية بيع أو توريد للسلعة أو تأدية خدمة، وقد تم قبض ثمناً له فهو عملاً خاضعاً للضريبة.

أما نسبة الضريبة على المبيعات فهي وبشكل رئيسي النسبة العامة التي تفرض على مبيعات السلع والخدمات الخاضعة لهذه النسبة والنسبة المنخفضة التي تفرض على مجموعة سلع محددة بقرار صادر عن مجلس الوزراء، وكذلك الضريبة بنسبة صفر، التي تفرض على سلع محددة بجداول خاصة ملحقة للقانون الرئيسي ويتم تعديلها حسب ما يراه مجلس الوزراء الأردني، وفيما يتعلق بالمبيعات المعفاة فهناك جداول خاصة ملحقه بالقانون الرئيسي، ويكون الإعفاء بقرار من مجلس الوزراء الأردني إلا انه من الممكن أن يكون الإعفاء بقرار خاص بحيث

[1]عبيدات، رفعت: **ضريبة المبيعات خبرات وحلول**، دائرة المطبوعات والنشر، عمان، ط١، ٢٠٠١م، ص٣.

تصبح هذه السلعة معفاة بموجب قرار يصدر من الدائرة أو عن مجلس الوزراء لهذه الغاية والتصدير كما هو الحال في فلسطين فهو بنسبة صفر أيضاً وينطبق ذلك على السلع والخدمات في نفس الوقت، وكذلك بيع أي سلع أو خدمات لأي جهة معفاة من الضرائب بموجب الأحكام والتعليمات المنصوص عليها[1].

ويجب التأكيد أن قانون الضريبة العامة على المبيعات قد جاء لتصحيح الوضع الاقتصادي، وذلك كبديل لقانون الضريبة العامة على الاستهلاك، لما خلصت له الدراسات من أن لقانون الضريبة العامة على المبيعات من ايجابيات تجعل الاقتصاد الوطني أكثر انسجاماً وتناغماً مع حركة التغيرات في الاقتصاد الكلي كنسبة العجز في موازنة الدولة مقارنة بالناتج القومي الإجمالي والعلاقة بين المدخرات والاستثمارات أكثر صحة وتلاؤماً، وعلى هذا الأساس جاء قانون الضريبة العامة على المبيعات من اجل توسيع قاعدة المكلفين بدفع الضريبة وتحفيز الإنتاج وتنويعه وقد كان القانون واضحاً بعدم المساس بالعبء الضريبي لذوي الدخل المحدود والمتدني بحيث تبقى ميزانية الأسرة لهذه الشريحة من الدخول بعيدة عن أي تأثير للضريبة عليها، وكذلك تعريض المنتجات الوطنية لروح المنافسة الخارجية ضمن حدود التنافس المتكافئ والقادر على دفع عجلة الإنتاج نحو التقدم والتطوير مع حماية حقيقية للصناعة الوطنية، وكذلك والاهم هو محاولة الاعتماد على الذات وتوفير مصادر تمويل محلية بغية تغطية النفقات الحكومية وتقليص حجم الموازنة.

ان قانون الضريبة العامة على الاستهلاك والمطبق سابقاً كان ينطوي على العديد من السلبيات منها ضيق القاعدة الضريبة وعدم تحقيق العدالة الضريبة والازدواج الضريبي على بعض مدخلات الإنتاج وكذلك فرض الضرائب على بعض السلع الأساسية وإعفاء بعض السلع الكمالية والعقوبات التي كانت تطال المكلفين، وكانت تؤدي إما إلى الهجرة وإما إلى الإفلاس وتجدر الإشارة إلى ان تطبيق قانون ضريبة المبيعات لم يحقق جميع هذه الايجابيات بالشكل الصحيح والكامل وذلك لانحرافه عن الصيغة التي يعمل بها قانون الضريبة على القيمة المضافة العالمي،

---

[1] وزارة المالية الأردنية، **دليلك في ضريبة المبيعات**، ٢٠٠٤، ص٦.

بحيث خضع للتعديل أربع مرات خلال ست سنوات من تطبيقه حتى وصل إلى صيغته المطبقة حالياً[١].

ومن خلال هذا العرض فان مزايا نظام ضريبة المبيعات هي كما يلي:

١- اعتماد مبدأ رد الضريبة بحيث يتمكن دافع الضريبة من خصم قيمة الضريبة والتي قام بدفعها عند شراء أي مدخلات ضريبية أو مواد خام وذلك فى سبيل إنتاج السلعة الخاضعة للضريبة.

٢- احتساب الضريبة على المنتج النهائي، بحيث يشكل هذا رقابة ذاتية على دافع الضريبة ولا يزيد الأعباء المالية ويلغي الازدواج الضريبي والذي يعرف بأنه دفع أكثر من ضريبة واحدة في نفس الوقت لسلعة واحدة.

٣- تطبيق مبدأ الرقابة الذاتية الدفترية بدلاً من إرهاق الموظفين بالرقابة المباشرة وهذا الأمر هو الأكثر ملاءمة، للاتجاهات الاقتصادية الحديثة والأكثر فعالية فبدلاً من وجود طاقم متخصص من الموظفين يقوم بإجراء فحوصات دورية لدفاتر المكلف بالضريبة وعمل رقابة طارئة وليس رقابة يومية بل تحول الرقابة اليومية إلى المكلف نفسه عن طريق دفاتره الضريبية.

٤- تشجيع الصناعة المحلية بزيادة الإنتاج من خلال خصم الضريبة المستوفاة على مدخلات الإنتاج، وتشجيع التصدير من خلال إرجاع مبلغ الضريبة على مدخلات الإنتاج.

٥- بساطة الإجراءات والحد من النفقات الإدارية، واعتماداً على مبدأ تصريح المكلف عن إيراداته ومدخلات إنتاجه شخصياً، وهذا أيضاً يعود على المكلف بالثقة الزائدة وإعطاء الحرية التامة للمكلف في التصريح عن إيراداته.

٦- تعويض موازنة الدولة بالأموال اللازمة لرفد الخزانة، وذلك من خلال الحصول على هذه الضرائب، لأنه من الممكن حدوث انخفاض في نسبة الاستيراد وزيادة الاعتماد على الإنتاج المحلي، وبالتالي التعويض عن النقص الحاصل من الرسوم الجمركية الهامة[٢].

[1] عبيدات، رفعت: **ضريبة المبيعات خبرات وحلول**، دائرة المطبوعات والنشر، عمان، ط١، ٢٠٠١م، ص٢٢.

[2] عبيدات، رفعت: **ضريبة المبيعات خبرات وحلول**، دائرة المطبوعات والنشر، عمان، ط١، ٢٠٠١م، ص٢٢.

مثال كيفية احتساب الضريبة العامة على المبيعات الأردنية:

في ٢٠٠٤/١/١٥ استورد عامر بضاعة بتكلفة بلغ مقدارها مليون دينار وقد بلغت الرسوم الجمركية المستحقة على البضاعة المستوردة ٤٠٠٠٠٠ دينار وقام عامر بدفع ضريبة مبيعات بنسبة ١٦% وقد بلغت الضريبة المدفوعة ٢٢٤٠٠٠دينار.

المطلوب: بيان كيفية احتساب ضريبة المبيعات في هذه الحالة إذا كانت مبيعات عامر على النحو التالي:

١. الشهر الاول: ٦٠٠٠٠٠ دينار

٢. الشهر الثاني: ٧٠٠٠٠٠ دينار

٣. الشهر الثالث: ٥٠٠٠٠٠ دينار

٤. الشهر الرابع: ٧٥٠٠٠٠ دينار

الحل: عند قيام عامر ببيع البضاعة فانه يضيف إلى فاتورة البيع ضريبة مبيعات بنسبة ١٦% من سعر البيع، وعليه سيقوم بتحصيل المبلغ التالية كضريبة مبيعات:

١. الشهر الأول: ٦٠٠٠٠٠×١٦% = ٩٦٠٠٠ دينار

٢. الشهر الثاني ٧٠٠٠٠٠×١٦% = ١١٢٠٠٠ دينار

٣. الشهر الثالث:٥٠٠٠٠٠×١٦% = ٨٠٠٠٠ دينار

٤. الشهر الرابع ٧٥٠٠٠٠×١٦% = ١٢٠٠٠٠ دينار

المجموع = ٤٠٨٠٠٠ دينار

عند قيام عامر بخصم ضريبة المبيعات التي دفعها عند استيراده للبضاعة من قيمة الضريبة المحصلة من قبله عند بيع البضاعة، وعند استرداده لكامل قيمة الضريبة المدفوعة من قبله يبدأ بتوريد المبالغ الزائدة من الضريبة إلى دائرة ضريبة المبيعات وذلك على النحو التالي:

الشهر: مبلغ الضريبة المحصل من عامر: الرصيد المتبقي من الضريبة المدفوعة:

الشهر الاول: ٩٦٠٠٠ دينار ٢٢٤٠٠٠- ٩٦٠٠٠ = ١٢٨٠٠٠ دينار

الشهر الثاني: ١١٢٠٠٠ دينار ١٢٨٠٠٠- ١١٢٠٠٠ دينار

الشهر الثالث: ٨٠٠٠٠ دينار ١٦٠٠٠- ٨٠٠٠٠ = ٦٤٠٠٠ دينار

الشهر الرابع: ١٢٠٠٠٠ دينار ٦٤٠٠٠- ١٢٠٠٠٠ = ١٨٤٠٠٠ دينار

ويلاحظ من المثال أعلاه ان المكلف يبدأ بالدفع لخزينة الدولة في الشهر الثالث بعد ان يكون قد استرد كامل مبلغ الضريبة التي دفعها بحيث يدفع مبلغ وقدره ٥٤٠٠٠ دينار ويقوم في الشهر الرابع بدفع مبلغ ١٢٠٠٠ دينار ليكون مجموع ما دفعه ١٧٤٠٠٠ دينار[1].

---

[1] دائرة ضريبة المبيعات، الأردن، عمان، عمارة البرج مثال عملي.

الفصل الثاني

ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وكافة إجراءاتها.

- المبحث الأول: التكليف بالضريبة المضافة، أحكام التسجيل، مكان الصفقة، الكشوفات الدورية وكيفية تعبئتها.
  - المطلب الاول: التكليف بالضريبة.
  - المطلب الثاني: أحكام التسجيل.
  - المطلب الثالث: مكان الصفقة.
  - المطلب الرابع: الكشوفات الدورية وكيفية تعبئتها.
- المبحث الثاني: آلية تطبيق ضريبة القيمة المضافة، المستندات الداخلية، سعر ضريبة القيمة المضافة، خصم المدخلات.
  - المطلب الأول: آلية التطبيق.
  - المطلب الثاني: المستندات الداخلية "الفواتير والإرساليات:
  - المطلب الثالث: سعر ضريبة القيمة المضافة.
  - المطلب الرابع: خصم المدخلات الضريبية.
  - المطلب الخامس: فاتورة المقاصة والبيانات الجمركية.
- المبحث الثالث: قرار التكليف بالضريبة المضافة "المعارضة والاعتراض"، العقوبات والغرامات، مدى المساهمة في تمويل الموازنة.
  - المطلب الأول: قرار التكليف بالضريبة المضافة "المعارضة والاعتراض".
  - المطلب الثاني: العقوبات والغرامات.
  - المطلب الثالث: مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة.
  - المطلب الرابع: مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في تمويـل الإيـرادات الضريبية

الفصل الثاني

ضريبة القيمة المضافة في فلسطين وكافة إجراءاتها

المبحث الأول: التكليف بالضريبة المضافة، أحكام التسجيل، مكان الصفقة، الكشوفات الدورية وكيفية تعبئتها.

المطلب الأول: التكليف بالضريبة المضافة:

يكتسب تنظيم العلاقة وتوضيحها بين الدولة والمواطن أهمية فائقة في السياسات المعاصرة وبخاصة العلاقة المالية مع المكلفين سواء أكانوا أفراداً أم شركات، وهذه العلاقة يجب أن تتسم بالوضوح التام والشفافية والدقة، مما يتيح للمكلف وبسهولة الإطلاع على القوانين المالية وكيف يصبح من أهم واجباته التسجيل في دوائر ضريبة القيمة المضافة، وبذلك يكون على بينةً قانونية بكيفية تطبيق القوانين المالية والأصول والإجراءات التفصيلية التي يقتضي إتباعها حفاظاً على حقوقه وصوناً لمصالحه.

وعلى هذا الأساس وجب على المكلف بالضريبة تجاوز القاعدة الحقوقية التي تقول بأنه لا عذر لأحد بجهله بالقانون، وبناء عليه وجب على الإدارة الضريبة ان تكون دائماً في خدمة المواطن وان تقدم له ما استطاعت من المعلومات التي تساعده على القيام بالتزاماته ففي محصلة الأمر ليس في الدولة فريقان يتجاذبان السلطات والمصالح بل فريق واحد يسعى بكل فئاته وبانسجام تام للمساهمة في تقدم المجتمع ورقيه في شتى الأبعاد.

وبدايةً نبدأ بالسؤال الذي يطرح نفسه في تعريف المكلف الضريبي وهو هل أنا مكلف؟ أو متى أصبح مكلفاً بالضريبة؟

فهذا السؤال الكبير جداً والذي إن استطعت الإجابة عليه إجابة صحيحة تكون بهذا قد حددت موقفك من الضريبة على القيمة المضافة.

حيث إن الإجابة الصحيحة يجب أن تبنى على فهم دقيق ومعرفة كاملة بقانون ضريبة القيمة المضافة وإجراءاتها، وعرف قانون ضريبة القيمة المضافة اللبناني المكلف الضريبي وذلك في المادة ٣ منه بأنه هو كل شخص يمارس نشاطاً، خاضعاً للضريبة سواء كان هذا النشاط بيع بضاعة أو استيراد بضائع أو خدمات[١].

فالمشتغل الضريبي أو المكلف بالضريبي هو كل شخص سواء كان طبيعياً أو اعتبارياً يمارس نشاطاً خدمياً كان أو سلعياً أو مؤسسات مالية مثل البنوك يعتبر مكلفاً ضريبياً.

ونظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين في مجال تحديد المشتغل كان يسعى لتوضيح أن المشتغل أو المكلف هو كل شخص يؤدي خدمة من اجل مقابل مادي أو يبيع بضاعة أو كلتيهما يعتبر مشتغلاً بمعنى أن الجمعيات التعاونية والمؤسسات الرسمية والغير ربحية تعتبر مشتغلاً.

أما قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لسنة ٢٠٠٤ فلقد عرف المكلف بأنه هو كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس نشاطاً خاضعا للضريبة*.

وقد عرف نظام ضريبة القيمة المضافة والمطبق في فلسطين المكلف بأنه هو كل مشتغل أو مؤسسة مالية، وقد تم تقسيم المكلفين حسب دوراتهم المالية وذلك حسب النموذج المعتمد من قبل مديرية الجمارك والمكوس[٢] كما يلي:

١- مشتغل مرخص: وهو كل شخص بلغت حصيلة صفقاته السنوية مبلـغ وقـدره ١٨٥٠٠٠ شيكل، وذلك اعتماداً على نصوص القانون الواضحة وكذلك التعديلات التي طرأت على حصيلة الإيرادات كحد للتسجيل، من خلال الزيادة في حصيلة إيراداته للفتـرة الماليـة، والمشـتغل أو المكلف المرخص يحق له إصدار فاتورة ضريبية ويحصل أيضاً على شهادة مشـتغل اعتمـاداً على المادة ٦٠ فقره (أ) من النظام، ويحق له خصم المدخلات ضمن إدارتـه لنظـام محاسـبي

---

1 قانون الضريبة على القيمة المضافة، رقم ٧٣٣٨ لسنة ٢٠٠٢، لبنان، ص ٤٨.

2 وزارة المالية الفلسطينية، **مديرية الجمارك والمكوس**، نموذج تصريح وتعهد.

* قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لسنة ٢٠٠٤.

فعّال، وذلك استناداً على نص المادة ٣٤ فقره (أ) وما يتفرع عنها من هذا النظـام بخصـوص إرجاع المبلغ الزائد عن الإيرادات، من خلال زيادة مدخلات المكاف لفترة مالية غير محددة عن إيراداته لنفس تلك الفترة أما بخصوص المهن الحرة فلا ينطبق عليها شرط الحد الأدنـى مـن المبيعات، فكل مهنة تعتبر مشتغلا مرخصا وملزمة بإصدار فاتورة ضريبية.

٢- مشتغل صغير: وهو عبارة عن مشتغل مكلف بدفع الضريبة على القيمة المضافة، وذلك إذا كانت حصيلة إيراداته السنوية بين ٤٤٢٠٠ شيكل– ١٨٥٠٠٠ شيكل، وهو غير معفى من التصريح عن إيراداته ونفقاته الشهرية من واقع الكشوفات الدورية من النظام، أما المادة ٣٢ في بند(٣) فقد حددت من هو المشتغل الصغير، من خلال حصيلة إيراداته السنوية، وكذلك المادة ٧٨ في البند (٢) والتي أخضعت المكلف الصغير للتصريح عن إيراداته أو عن مدخلاته من خلال تقديم الكشف الدوري، يحق للمشتغل الصغير ان يخصم ضريبة المشتريات من ضريبة المبيعات، وهو ملزم بإصدار فاتورة صفقه وليست فاتورة ضريبية بمعنى ان المشتري من المشتغل الصغير لا يستطيع ان يخصم الضريبة المدفوعة من ضريبة المبيعات المستحقة كون الفاتورة التي حصل عليها ليست فاتورة ضريبية وإنما فاتورة صفقه، أضف ان المشتغل الصغير لا يحق له المطالبة باسترجاع رصيد الضريبة المتجمع لدى الدائرة نقدا وأجاز له القانون ان يخصمها من الرصيد المستحق عليه الناشيء من ضريبة المبيعات[1].

٣- المشتغل المعفى: وهو عبارة عن المشتغل الذي تقل حصيلة إيراداته السنوية عن مبلغ وقدره ٤٤٢٠٠ شيكل، وهو ملزم بتقديم الكشف الدوري أو التصريح عن إيراداته ومدخلاته للفترة المالية ولكن لا يدفع ضريبة[*]

وذكرت المادة ١٠٠ فقرة (أ) من النظام بان على المؤسسة المالية دفع سلفيات مالية تحت حساب الضريبة على الأرباح المتوقع تحققها بنفس المواعيد الملزمة فيها بدفع الضريبة علـى الـدخل

---

[1] وزارة المالية، دائرة الجمارك والمكوس، **دورة في نظام ضريبة القيمة المضافة**، ١٩٩٤.

[*] نصت المادة ٧٤من النظام ان المشتغل المعفي من دفع الضريبة بعلن حتى ٣١ من كانون الثاني في كـل سـنة عـن الدورة المالية لصفقاته في السنة التي مضت طبقا للنموذج الذي حدده المسئول.

وذلك وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ وهذه السلفية تكون بنسـبة ٢٢٪ من المبالغ المتوقعة للدفع عن الأرباح خلال السنة[1].

وعليه فالنظام هنا أوضح انه لا يجوز للمؤسسات المالية إصدار فواتير ضريبية مطلقاً ولا يجوز لها خصم ضريبة المدخلات، وذلك اعتماداً على نص المادة الصريح من النظام، لأنها فقط تحاسب على الأرباح والأجور فقط لا غير وليس على حجم صفقات المدخلات. ولا بد من الإشارة إلى أن النظام لم يميز سيارات ومكاتب الأجرة ووسائل النقل المختلفة عن باقي المشتغلين، الا ان السائد في السلطة الوطنية الفلسطينية حددت ضريبة السيارات بشكل مقطوع وفقا لنوع المركبة وحمولتها وسنة إنتاجها بغض النظر عن ما تجنيه هذه المركبة من ايرادات، وعليه لا يحق لأصحاب المركبات التجارية المسجلة إصدار فواتير ضريبية ولا يحق لهم حسم الضريبة المضافة المدفوعة عن المدخلات[2].

المطلب الثاني:أحكام التسجيل في الضريبة المضافة:

عندما يقرر شخصا يبيع سلعا خاضعة للضريبة أو يؤدي خدمات خاضعة للضريبة أو كلتيهما، عندما يقرر هذا الشخص التسجيل لدى الدائرة سواء كان مجبرا لكونه أصبح مكلفا أو تم تسجيله تسجيلا مؤقتا فان التعليمات الخاصة بالتسجيل والشروط والقواعد قد حددت سلسلة من الإجراءات التي لابد من وجودها لإتمام عملية التسجيل وهذا ما نصت عليه المادة ٥٦ وبنودها من النظام* وسنوضح الآلية التي يجب ان تتم من خلالها عملية التسجيل:

١. يقوم الشخص أو من ينوب عنه بالحصول على نموذج يسمى نموذج معلومات عن المكلف من الدائرة الضريبية انظر الملحق رقم (١).

---

[1] نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

[2] وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، **تعليمات إدارية** سنة ١٩٩٥.

* ماده "٥٦" يتم تسجيل المكلف بالرسوم المضافة بتعبئة كافة التفاصيل بنموذج تسجيل حدده المسئول ويقوم بتقديمـه لـه ويكون نموذج التسجيل مشتملا على التفاصيل التي يرى المسئول أنها ضرورية لتنفيذ النظـام ولأغـراض تسـجيل مشتغل.

٢. يتم تعبئة هذا النموذج حسب الأصول ويتأكد من دقة أي معلومات أو بيانات يضعها على هذا النموذج.

٣. يقدم هذا النموذج للدائرة بعد تعبئته بالبيانات المطلوبة إلى الدائرة ويقوم مقدم الطلب أو من ينوب عنه بموجب تفويض خطي بالتوقيع أمام الموظف المختص بالتسجيل كما ويجوز ان يكون الطلب موقعا مسبقا.

أما البيانات الواجب تعبئتها والتي تعد معلومات ضرورية فهي:

- الاسم التجاري ونوع العمل رقم الوثيقة الشخصية ورقم التلفون ونوع العمل والعنوان كاملا
- تصنيف المكلف أو الملف ومكان العمل وهل هو ملك أم إيجار ومبلغ إيجار في حال كان هذا المكان مستأجرا وهل يوجد مخازن إضافية أو سيارات تابعة للعمل وعددها وأنواعها
- مبيعات المكلف المتوقعة هل هي محلية أم خارجية سواء لإسرائيل أم للتصدير وكذلك المشتريات و يتم تعبئة بيان في المصاريف التشغيلية ان وجدت وعدد العمال والنظام المحاسبي وهل هو يدوي أم محو سب ويتم تعبئة اسم المحاسب
- في نهاية هذا النموذج يتم توقيع المكلف أو المفوض بالتوقيع عليه متضمنا إقراره بصحة البيانات الواردة وتعهد من المكلف بإبلاغ الدائرة عن أي تغيير يتم في هذه المعلومات.
- يتم تعبئة هذا النموذج من كافة المشتغلين سواء الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين

وبعدها يقوم المكلف بالتوقيع على نموذج تصريح وتعهد يلتزم به المكلف وذلك حسب المرفق في الملحق رقم (٢) بما يلي:

- مسك حسابات رسمية وان يقوم بالتسجيل بالفئة التي تتفق وطبيعة عمله وعدم طباعة أي فواتير الا بتصريح خاص من دائرة ضريبة القيمة المضافة عند مباشرة العمل.

- الامتناع عن التعامل مع أي جهة أو أي مشروع غير مسجل بالضريبة المضافة وتقديم كافة البيانات اللازمة لتوضيح حجم النشاط وتوريد كافة الفواتير التي تخص العمل سواء فواتير المشتريات المحصلة من المكلفين أو فواتير المبيعات الصادرة.

- الالتزام وإحضار كافة فواتير المقاصة سواء المدخلات أم المبيعات وذلك خلال ٤٥ يوما من تاريخ إصدارها والالتزام بدفع جميع المبالغ المترتبة عليه نتيجة لممارسة النشاط أو الناتجة من أخطاء غير قانونية إضافة إلى الغرامات المرافقة.

أما بخصوص الشركات والشراكات فيتم أيضا التوقيع على النماذج السابقة لكل شريك أو للشريك المفوض بالتوقيع، ويتم ذكر كافة أسماء الشركاء في هذه البيانات ويجب أن يكون الشريك المفوض بالتوقيع أو المسؤول عن الشركة أو الشراكة مقيماً في فلسطين، وكذلك ملماً بالأنشطة والبيانات المالية للشركة[١]. أما المشتغل الذي يعد مشتغلاً أجنبياً والذي يمارس نشاطاً في الضفة الغربية وقطاع غزة أوجب القانون عليه تعيين مندوب مقيم بصفة دائمة، وهذا بنص المادة ٥٩ فقره (أ) حيث انه يجب عليه إعلام الدائرة بذلك مع إرفاق موافقة هذا المندوب مع الكتابية في طلب فتح ملف أو التسجيل لدى الدائرة الضريبية، وفي حال التوقف عن تمثيل هذا المشتغل من قبل المندوب يتم إعلام الدائرة خطياً خلال أربعة عشر يوماً من تاريخ التوقيف[*].

وقد نص النظام ايضا على ان هذا المندوب، الذي ينوب عن المكلف الأجنبي يعتبر هو المكلف بأداء الضريبة في حال مخالفة المكلف الأجنبي للنظام تهرباً من أداء الضريبة.

---

[1] وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، **تعليمات إدارية**، ١٩٩٥.

[*] نصت المادة ١٠ من النظام فقره د "مندوب تم تعيينه طبقا لهذه المادة يكون حكمه كحكم المكلف بالضريبة المضـافة لأغراض هذا النظام".

وبعد ذلك يتم إصدار شهادة مشتغل مرخص للمكلف وتعني الموافقة على التسجيل لدى الدائرة.وبالتالي يصبح هذا المكلف مسجلاً لدى الدائرة اعتبارا من اليوم الذي تقدم بطلب التسجيل فيه*.

وبعد إصدار الشهادة يتم تحرير نموذج خاص لطباعة فواتير ضريبية متسلسلة وكذلك إرساليات للمشتغل باسمه سواء الشخصي أو التجاري، وذلك حسب رغبته من اجل البدء بالنشاط والعمل، حيث انه لا يجوز للمكلف بالضريبة طباعة فواتير أو إرساليات إلا بإذن الدائرة وبأرقام تعطى لهم من الدائرة، وذلك منعاً من أجل ضمان توريد المبالغ الضريبية بشكل دقيق بعيدا عن عمليات التزوير والتهرب الضريبي.

هذا وقد أجاز النظام للمسؤول تسجيل من كان مكلفاً بالتسجيل ولم يتقدم للدائرة، وذلك بناء على ما يصل الدائرة من معلومات ولكن يجب إعلامه بذلك ويسمى هذا التسجيل بموجب المادة (٦١) من القانون تسجيلاً مؤقتاً موجباً على المكلف الحضور للدائرة للتسجيل فيها، وإرفاق كافة النماذج اللازمة لذلك، أما المادة (٦٢) من النظام فسمحت للإدارة الضريبية تسجيل مشتغلاً مرخصاً يمارس عدة أنشطة كمشتغل واحد أو تسجيل المشتغل مع كل نشاط كمشتغلاً مرخصاً بذلك.

وكذلك تسجيل بعض المشتغلين كشركاء وذلك كمشتغل مرخص واحد كما أسلفنا سابقاً وذلك بعد إحضار عقد التأسيس والنظام الداخلي، وقد أجازت المادة ٦٤ فقره (أ) من النظام للمشتغل الصغير والذي لا تتجاوز صفقاته السنوية بين ٤٤٢٠٠ – ١٨٥٠٠٠ شيكل، ان يتحول كمشتغل مرخص ويعطى شهادة بذلك عند طلبه ولا يجوز إعادة التحويل إلى صغير إلا بعد مرور سنتين على ذلك، أما في حال ثبت ان حصيلة صفقات المكلف السنوية قد انخفضت إلى مستوى المشتغل الصغير خلال سنتين فقد أجازت للمدير أن يبادر بتحويله إلى مشتغل صغير فوراً*.

* نصت **المادة ٦٠ "أ"** من النظام على ان المشتغل يحصل لدى تسجيله بموجب المادة ٥٦ على شهادة مشتغل مرخص..

* المادة ٦٦ من النظام: "إن المشتغل الرخص الذي هبطت الدورة المالية لصفقاته وكانت اقل من المبلغ الملزم بالتسـجيل كمشتغل مرخص يقوم المسئول بتسجيله كمشتغل صغير وذلك بناء على طلبه".

ولا يعتبر المكلف مسجلاً بالدوائر الضريبية إلا بعد تسجيله في الدائرة بحيث لا يجوز له إصدار أي مستندات داخلية أو خارجية بدون تسجيل لدى الدائرة، وأجاز النظام للمكلف إجراء أي تغييرات في محل عمله أو نشاطاته، وطبيعتها وكذلك إدخال شركاء أو إخراج شركاء....الخ، من التعديلات ولكن اشترط عليه إعلام الدائرة خطياً بذلك[1].

واجبات المكلف بالضريبة بعد التسجيل:

١- إصدار فواتير رسمية بكافة مبيعاته وإيراداته، وحسب السعر والكمية الحقيقية دون أي إخلال بهما وعدم طباعتها إلا بإذن رسمي من الدائرة.

٢- عدم الحصول على أية بضائع أو خدمات دون الحصول على فواتير رسمية وإرساليات ضريبية أيضا تسمح له المجال الكافي لتنزيلها من ضريبة المبيعات، وذلك تخفيفاً له من الأعباء الضريبية المترتبة على ملفه.

٣- مراعاة مسك الدفاتر المحاسبية وتنظيم الإجراءات والمستندات القانونية للوقوف على حقيقة الوضع المالي وعن كثب وفوراً خلال أي عملية فحص تتم للمكلف من قبل الإدارة الضريبية.

٤- مراعاة الالتزام بتعبئة الكشوفات الدورية وبشكل دقيق وصحيح دون أدنى مجال للتلاعب بالضريبة.

٥- الالتزام التام بالإيفاء بجميع المبالغ المترتبة عليه نتيجة أخطاء غير قانونية أو صفقات أو مدخلات غير مصرح عنها.

٦- دفع أي غرامات تترتب على سجل المشتغل وكذلك أي فوائد تترتب من قبل الإدارة الضريبة نتيجة عدم الالتزام الصحيح بالعبء الضريبي.

[1] دورة في نظام الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنة 1963 سنة ١٩٩٤.

٧- الالتزام بالحضور للدائرة حسب ما تراه الإدارة الضريبية وفي أي موعد ترى الإدارة الضريبية ضرورة لذلك[1].

٨- الاحتفاظ بكافة السجلات والدفاتر القانونية لمدة عشر سنوات، وذلك اعتماداً على نص المادة٨٧ فقره (ب) من النظام والتي أوجبت الاحتفاظ بالدفاتر وهذا في حال الإدانة أما في الوضع الطبيعي فيجب الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر القانونية لمدة سبع سنوات[*].

٩- عدم مخالفة أي قاعدة قانونية من القواعد الأساسية للنظام من خلال تزوير أو تهرب ضريبي بحيث يكون عرضه للمساءلة القانونية، وتوقيع أقصى العقوبات عليه.

١٠- احترام وعدم إهانة موظفي الإدارة الضريبية في المحافظات وتحمل المسؤوليات القانونية في حال مخالفة هذا النظام[2].

المطلب الثالث: مكان الصفقة

المكان الذي تخضع فيه الصفقات لضريبة القيمة المضافة هو جميع محافظات الوطن بما فيها قطاع غزة، وكذلك الموانئ والمناطق الإسرائيلية أي إن عبء الضريبة يقع في كافة المناطق دون إعفاء أو استثناء منطقة من أخرى. بمعنى ان البيع إلى المناطق الإسرائيلية تخضع للضريبة المضافة ولا تعامل على أنها صفقات لغايات التصدير، وقد عرف الباب الرابع من النظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية لسنة ١٩٨٥ مكان الصفقة في المواد ١٥، ١٦ بند (١) وبند (٢) وأخضع كافة الصفقات التي تتم في المناطق سواء في الضفة الغربية أو غزة للضريبة.

المطلب الرابع: الكشوفات الدورية وكيفية تعبئتها

---

[1] وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، **نموذج تصريح وتعهد**، سنة ١٩٩٥.

[*] نصت المادة ٨٧ فقره ب من النظام على أن التكليف يتم خلال خمس سنوات ولكن في حال الإدانة أو المخالفـة تكـون المدة عشر سنوات".

[2] الضريبة على القيمة المضافة، **دليل التسجيل**، الجمهورية اللبنانية، ٢٠٠١، ص١٠.

أ) تعريف الكشف الدوري وأنواعه:

وهو عبارة عن خلاصة شهرية لنتيجة أعمال المكلف المرخص سواء لإيراداته الشهرية أو لمدخلاته الشهرية، وتحديد نتيجة أعماله لهذا الشهر، ويكون الكشف الدوري وحسب النموذج المرفق والمعمول به حاليا في الدوائر الضريبية موضحاً به اسم المشتغل كاملاً وعنوانه ومنطقة سكناه، ورقم ملفه الضريبي، والفترة التي تخص الدورة المالية وقد حددت بشهر، أي على المكلف ان يسجل إيراداته ومشترياته الضريبية خلال شهر، وعلى المكلف ان يقدم هذا الكشف خلال خمسة عشر يوما من الشهر التالي حسب نص المادة ٧٦ فقره (ط)*، ومن الناحية الشكلية للكشف فانه يحتوي على خانات خاصة بمبلغ الصفقات الضريبة ومبلغ الضريبة عليها ومبلغ الصفقات الصفرية، وخانات أخرى مخصصه لضريبة المدخلات المتغيرة وأخرى للثابتة، وقد خصصت خانة للنتيجة سواء للدفع أو الإرجاع، وفي نهاية هذا الكشف يتم كتابة اسم المشتغل ووضع ختمه الخاص به وتوقيعه وتوضيح المبلغ كتابة، سواء كان للدفع أو للإرجاع ويجب إحضار المعززات القانونية والتي توضح حقيقة هذا الكشف من خلال إحضار كافة الفواتير سواء مبيعات أو مدخلات، وكشف خاص بها لتدقيقها قبل استلامها من قبل الموظف المسؤول عند الإرجاع فقط[1].

أما الكشف الدوري والذي سيتم دفعه عن طريق البنك، لا يتم فحص معززاته القانونية. والتي توضح نتائج هذه الخلاصات والمسجلة في الكشف الدوري كنتيجة لهذه المعززات والمستندات الثبوتية مثل الفواتير سواء للإيرادات أو المشتريات إلا عند فحص الملف كاملاً في الدوائر الضريبية وهذا حسب المادة ٧٩ فقره (أ) من النظام[2] وذلك على النحو الآتي.

---

* أوضحت المادة ٧٦ فقره "ط" ان موعد تقديم الكشف الدوري يجب إن يكون خلال خمسة عشر يوماً بعد انتهاء الفتـرة التي يقدم الكشف عنها وحتى لو لم يكن هناك أي نشاط يذكر من خلال الإيرادات أو المدخلات، أي إن المكلف ملزم بتقديم تقريره عن نشاطاته للشهر خلال أو خمسة عشر يوماً من الشهر الذي يليه حتى في حالة عدم وجـود نشـاط خاضع للضريبة.

[1] دورة في نظام ضريبة القيمة المضافة سنة١٩٩٤.

[2] نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

١- كشف دوري للدفع: وهذا الكشف وحسب الملحق المرفق والذي يحمل الرقم (٣) يلخص نتيجة أعمال المشتغل لمدة شهر، ويكون للدفع، أي إن حصيلة إيرادات المكلف تزيد عن حصيلة مدخلاته لهذا الشهر، ويتم التعامل حسب المادة ٧٨ وبنودها والمادة ٧٩ وبنودها، مع هذا الكشف من خلال احد أمرين هما إما دفع الكشف الدوري عن طريق البنك، ويتم بتوقيع البنك عليه وختمه على هذا التقرير ونسخته، وهذا دليل على قانونية هذا الكشف، أو يتم تقديمه للدائرة فقط، ويتم ختم هذا الكشف من قبل الموظف المختص في الدوائر حيث يتم خصم المبلغ المستوجب دفعه من الرصيد (للإرجاع) المدور من الشهور السابقة، وهاتين الطريقتين لا تحتاجان إلى معززات قانونية، مثل فواتير أو ما إلى ذلك...الخ.

٢- كشف دوري صفري: وهذا الكشف يقدم في الدائرة فقط، من خلال الموظف المختص بذلك، ويكون كنتيجة حتمية لعدم ممارسة هذا المكلف لأي نشاط خلال هذا الشهر، أي لا يوجد لديه أي إيراد قد تحقق انظر الملحق رقم (٤).

٣- كشف دوري للإرجاع: حيث يوضح هذا الكشف نشاطات المشتغل ويقدم للدائرة من خلال الموظف المختص لذلك، حيث يوضح به كافة مدخلاته الشهرية، مع معززاتها القانونية، ويمكن إن يكون هذا الكشف معبأ به فقط ضريبة مدخلات المشتغل سواء المتغيرة أو الثابتة، مثل الأصول ولا يوجد به إيرادات قد تحققت وممكن إن يكون به أيضاً إيرادات تحققت ولكن بحجم اقل من حجم المدخلات، والتي تم إدراجها في الكشف الدوري، علماً إن لون هذا الكشف يكون باللون الزهري انظر النموذج الملحق رقم (٥) بينما الكشوفات السابقة فتكون تحمل اللون الأخضر، وهذه الكشوفات جميعها تكون على نسختين، نسخة للدائرة ونسخة للمكلف تبقى لديه بعد ختمها وتوقيع الموظف أو موظف البنك عليها.

٤- كشف مكمل: وقد أوضحت المادة ٨٣ من النظام الكشف المكمل انه عبارة عن الكشف الذي يتم فيه إدراج كافة المعطيات والتي كان من الواجب إدراجها في الكشف الدوري المخصص لها من خلال زيادة حجم الإيرادات أو المدخلات لهذا الشهر وهو أيضاً على نسختين، ويقدم أيضاً للدائرة أو عن طريق البنك ويحمل اللون الأخضر أيضاً.

٥- الكشف البديل: وهو عبارة عن الكشف الذي يحل محل أي كشف قد قدم سواء عن طريق الدائرة أو عن طريق البنك، حيث يتم به تعديل المدخلات أو المبيعات، ويجب هنا توضيح سبب التعديل مرفقاً به المعززات القانونية، ويجب توقيع موظف مختص عليه أو مدير الدائرة بعد فحص هذه المعززات، ويكون أيضاً على نسختين ويحمل اللون الأبيض، وبعد فحص هذه المعززات وقناعة المسؤول بذلك، يتم ختم هذا الكشف وإبقاء نسخة في الدائرة وإعطاء المكلف النسخة الثانية، ويجب التأكيد على إن أي مدخلات قانونية مضى عليها عند إصدارها ٦ شهور فهي غير قانونية، ولا يجب الاعتراف بها أو إدخالها إلا لأسباب خاصة[1].

ب) كيفية تعبئة الكشوفات الدورية.

يتم تعبئة الكشف الدوري وفق النماذج المعدة لهذا الغرض والذي صمم من قبل وزارة المالية والذي يطبق من خلال الدوائر.

١- الخانة الخاصة برقم ملف المشتغل:

حيث يتم تعبئة رقم الملف الضريبي للمشتغل، إذا كان فرداً بحيث إن رقم الهوية هو نفسه رقم الملف وفي حال تعدد المشتغلين بنفس الملف يكون برقم شركة أو شراكة، ورقم الشركة يتم الحصول عليه من مراقب الشركات ويبدأ بالرقم ٥ في حين ان رقم الشراكة يتم الحصول عليه من الدائرة ويبدأ بالرقم ٨ فيعبأ في هذه الخانة رقم الملف، ويجب تعبئة جميع الخلايا في هذه الخانة وعددها ٩ بدقة متناهية.

٢- الخانة الخاصة بالصفقات التي بنسبة صفر:

والقاعدة هنا إن المشتغل يقوم بدفع الضريبة على صفقاته الخاضعة للضريبة وبنسبة الضريبة المثبتة ولكن هناك بعض الصفقات التي أخضعها القانون للضريبة بنسبة صفر، وهذه الصفقات هي بموجب المادة ٣١ وبنودها، مثل الزراعة والتصدير والسياحة....الخ.

[1] المديرية العامة للجمارك والمكوس، **تعليمات بشأن تنظيم الكشوفات الدورية**، لسنة ١٩٩٥.

٣- الخانة الخاصة بالصفقات الملزمة والتي لا تشمل ضريبة قيمة مضافة:

ويعبأ بها جميع الصفقات التي تمت خلال الفترة المالية بدون الضريبة، حيث إن للضريبة خانة أخرى تخصها ويتم هنا تعبئة الإيرادات فقط بدون الضريبة بعد إخراج الضريبة منها.

٤- الخانة الخاصة بالضريبة على الصفقات:

يتم تعبئة الضريبة في هذه الخانة والتي تشكل جزء من حقيقة إيرادات المكلف، والتي كان قد حصلها من قبل المكلف، وهي تشكل حالياً ١٦٪ اثر التعديل الذي تم من خلال مديرية الجمارك والمكوس في السلطة الفلسطينية.

٥- الخانة الخاصة بضريبة المدخلات- المشتريات أجهزة وأثاث:

ويتم في هذه الخانة تسجيل الضريبة التي تم دفعها عند شراء الأصول الثابتة والتي فقط تخص عمله سواء من خلال مشتريات محلية أو مشتريات من إسرائيل أو من خلال الاستيراد.

٦- الخانة الخاصة بضريبة المدخلات- مشتريات أخرى:

وتثبت في هذه الخانة ضريبة المدخلات أو المشتريات التي تخص العملية الإنتاجية، وذلك من ضريبة مشتريات تم شراءها للإنتاج أو لغايات العمل، حيث يتم استخراج الضريبة وتثبيتها في المكان المخصص لها أيضا.

٧- الخانة المخصصة لمبلغ الدفع أو الإرجاع:

عند تثبيت المبالغ السابقة يتم طرح ضريبة الصفقات من ضريبة المدخلات كافة، سواء الثابتة أو المتغيرة، ومن ثم يثبت الفرق على الخانة الأخيرة والمخصصة لذلك، علماً إن هذا الخانة يجب توضيحها بشكل دقيق وواضح وكتابة هذه الخلاصة كتابةً قبل تسليمها للموظف[1]

---

[1] وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، **دورة أساسيه في تطبيق نظام ضريبة القيمـة المضـافة** سـنة ١٩٩٤.

المبحث الثاني: آلية تطبيق الضريبة المضافة، المستندات الداخلية، سعر ضريبة القيمة المضافة، خصم المدخلات.

المطلب الأول: آلية التطبيق:

تفرض ضريبة القيمة المضافة على كل عملية في أية مرحلة من مراحل الإنتاج والتسليم، ويكون فرض الضريبة بإدخال الخاضع لها من قيمة البضائع والخدمات التي يسلمها أو يقدمها إلى زبائنه.

وعلى هذا الأساس فليس للضريبة أي اثر سلبي على المكلف لأنه يحق للخاضعين لها ان يقوموا بخصم الضريبة التي دفعت من قبلهم على مشترياتهم من اصل الضريبة المفروضة على مبيعاتهم، وذلك ضمن فترة محددة، و يكون من واجب المكلف بالضريبة الامتثال للنظام ولنتيجة هذا الكشف ويقوم بدفع الفرق بين قيمة ضريبة مدخلاته وضريبة صفقاته الشهرية، إذا كانت ضريبة صفقاته اكبر أو استرجاع الفرق، إذا كانت النتيجة بشكل معاكس. فإذا كانت الضريبة على المدخلات اكبر من الضريبة على الصفقات فالنتيجة قابلة للاسترداد النقدي أو قابلة للترصيد في الدائرة. أما إذا كانت الضريبة على المدخلات والمدفوعة اقل من الضريبة على الصفقات فالنتيجة إن يكون الفرق للدفع، أما عن طريق البنك أو خصم هذا المبلغ من اصل مبلغ مستحق للمكلف "رصيد إرجاع"سابق في الدائرة[1].

أما فيما يخص عملية الاستيراد فيتوجب على كل شخص مسجل أو غير مسجل بالضريبة ولدى الدوائر الضريبية، دفع الضريبة على القيمة المضافة إضافة لأي ضرائب أو جمارك أخرى عند استيراد البضائع أو السلع أو الخدمات، و في كل الأحوال استناداً على نص المادة ٣٤ بند ٤ وبند (٥)وعلى ذلك يحق له خصم ضريبة القيمة المضافة المدفوعة وذلك بعد ان يتم تقديم هذا البيان الذي يسمى البيان الجمركي للدائرة المختصة وللقسم المختص في دائرة الضريبة على القيمة المضافة، ويصبح هذا البيان يعامل معاملة أي مدخلات قانونية يحق للمكلف تسجيلها في

[1] الضريبة على القيمة المضافة – **الدليل العام–** الجمهورية اللبنانية، ٢٠٠٤.

كشفه الدوري، ومن خلال الترتيبات الجمركية الفلسطينية يتم تحويل قيمة هذه الضريبة من خلال الجانب الإسرائيلي بعد تحديد اتجاه هذه المستوردات، حيث إن معظم هذه المستوردات تتم من خلال تجار إسرائيليين، و لأسباب اقتصادية، وهذا يؤدي إلى تحويل هذه الضريبة إلى خزينة الجانب الإسرائيلي، ومن ثم يتم تحويل هذه المبالغ لخزينة السلطة الفلسطينية[١].

أما بخصوص عمليات الفحص والتدقيق التي تتم مـن خـلال الإدارات الضـريبية لملفـات المكلفين فتتم من خلال الإطلاع على نسب الربح الخاصة ودفعاتهم الشهرية فيتم متابعتها ومـن ثم طلب حسابات هؤلاء المشتغلين للدائرة والحصول على محاضر إفادة منهم بسـبب انخفـاض النسب الربحية والدفعات ويتم في النهاية فحص الحسابات كاملة وجرد البضاعة وتدقيق الفواتير والإرساليات وبعدها تتم تحديد نسب الربح الصحيحة ويتم استيفاء مبلـغ الفرقيـات الضـريبية المطلوبة من المكلفين ويعطي المكلف قسائم دفع بالمبالغ المطلوبة منه ويتم دفعها فـي البنـوك التجارية، على ان يتم تحويل هذه المبالغ لخزينة السلطة الفلسطينية.

إلا انه يتم فحص الملفات لعدة أسباب عدا عن انخفاض نسبة الربح أو عـدم إحضـار فـواتير مقاصة بالمشتريات الإسرائيلية وكذلك عدم التصريح عنها أو عدم التصريح عن فواتير ضريبية صادرة من المشتغل كمدخلات وذلك عند تقديمها من قبل المشتري للدائرة لخصـمها كضـريبة مدخلات قانونية وعدم إحضار البيانات الجمركية والتصريح عنها.

وبالتالي فالأسباب عديدة لفحص الملفات وتدقيقها في الدوائر ولا ننسى أيضا زيارات المـوظفين للعديد من المكلفين وعملية الضبط التي تتم للبضاعة المهربة عن الحواجز بدون فاتورة ضريبية محلية أو فاتورة مقاصة أو عدم مطابقة هذه الفواتير للكميات والأسعار السائدة في ذلك الوقـت، وبالتالي عمليات التدقيق واسعة النطاق وتتم في كافة المراحل والأوقـات والأمـاكن وحسـب مقتضيات القانون من خلال مواده الواردة فيه ويوجد بالدوائر الضريبية العديد مـن المـوظفين فاحصي الحسابات الذين لهم الخبرة التامة في مجال تدقيق الملفات ويتم متابعة هؤلاء الموظفين مهنيا وعلميا من خلال الدورات المعطاة لهم لمواكبة العمل التجاري والصناعي والخدماتي.

---

[1] الجوهري، منى، **الترتيبات الجمركية الفلسطينية الإسرائيلية**، ماس، ١٩٩٥، ص١٠.

ويعرف التدقيق بأنه طريقه منظمة لاستخدام المصادر المتاحة لنا في نشاط التدقيق وضمن إطار عام من المنطق وبناء المعلومات والإلمام بجميع النواحي المهمة وتحديد مواطن الضعف[١].

ومن أهم واجبات فاحصي الحسابات في دوائر الضريبة على القيمة المضافة هو تنفيذ أحكام النظام بصورة علمية ومنطقية، وبالتالي فالتدقيق وفحص الحسابات لأغراض ضريبة القيمة المضافة يهتم بعدة أمور وأهمها التأكد من صحة الصفقات المصرح بها من قبل المكلف وضمن مفهوم وإطار عام هو حسن النية.

ومن الأهداف الرئيسية لعمل فاحصي الحسابات:

أ- التأكيد من حقيقة صفقات المكلف.

ب- تشجيع امتثال المكلف بالنظام الضريبي.

ت- تحقيق العدالة الضريبية.

أما مؤهلات مدقق الحسابات في الضريبة المضافة فهي:-

١. درجة علمية في المحاسبة وفحص الحسابات.

٢. المعرفة التامة بالنظام على الرسوم والمنتجات المحلية رقم ١٦ لسنة١٩٦٣.

٣. معرفة بنظام إدارة ومسك الحسابات.

٤. الأمانة.

٥. الذكاء.

٦. الصبر.

٧. الإخلاص للعمل.

٨. الخبرة العلمية والعملية[1]

[1] جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، **معايير التدقيق الحكومية رام ا** ، ٢٠٠٢، ط١، ص١١.

وذكرت المادة ١٠٠ فقرة (أ) من النظام بان على المؤسسة المالية دفع سلفيات مالية تحت حساب الضريبة على الأرباح المتوقع تحققها وذلك بنفس المواعيد الملزمة فيها بدفع الضـريبة علـى الدخل وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ وهذه السلفية تكون بنسـبة ٢٢٪ من المبالغ المتوقعة للدفع عن الأرباح خلال السنة[٢] وقد بين النظام انـه لا يجـوز للمؤسسـات المالية إصدار فواتير ضريبية مطلقاً ولا يجوز لها خصم ضريبة المدخلات، وذلك اعتماداً على نص المادة الصريح من النظام، لأنها فقط تحاسب على الأرباح والأجور ولـيس علـى حجـم صفقات المدخلات.

المطلب الثاني: المستندات الداخلية (الفواتير والإرساليات)

تعتبر الفاتورة الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة أهم ركيزة قانونية في النظام وذلك لأن نظام ضريبة القيمة المضافة يرتكز على المستندات الداخلية في ضمان التوريد الصحيح والدقيق لمبلغ الضريبة المستحق، والفاتورة الضريبية هي أساس المستندات الداخلية، يجب ان تكون واضحة المعالم وشاملة لكافة البيانات المطلوبة وعلى هذا الأساس فقد ألزمت المادة ١٠ من النظام المكلف بإصدار فاتورة ضريبية عن بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والفاتورة الضريبية هي وثيقة بيع يصدرها البائع للمشتري وبناء على ما تقدم فان الفاتورة الضريبية يجب ان تحتوي على البيانات التالية.

١) اسم المشتغل المصدر للفاتورة "بائع السلعة أو الخدمة" بشكل واضح والاسم هنا إما أن يكون شخصياً أو أن يكون بدلاً من الاسم الشخصي الاسم التجاري أو اسم الشركة أو اسم الشراكة.

٢) عبارة مشتغل مرخص بحيث تكون هذه الكلمة أيضا بشكل واضح مضافاً إليها وبجانبها رقم التسجيل الذي سبق وذكرناه سواء أكان فردياً، شراكة أم شركة.

٣) كلمة فاتورة ضريبية.

---

[1] وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، **دوره في تدقيق وفحص البيانات الضريبية** سنة ١٩٩٥.

[2] نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

٤) كلمة أصلية وهذه مطبوعة على النسخة الأولى من الفاتورة.

٥) مكان للتاريخ بحيث يكتب تاريخ تحرير الفاتورة.

٦) رقم شهادة الإرسالية وتاريخها باستثناء الحالات التي من الممكن عدم كتابة إرسالية لها أو تحرير إرسالية منها.

٧) اسم الزبون وعنوانه بشكل واضح.

٨) وصف للبضاعة في نموذج البيان المعدّ بالفاتورة لذلك.

٩) الكمية وبشكل واضح.

١٠) ثمن الوحدة الواحدة من الكمية بدون الضريبة.

١١) مبلغ فاتورة الضريبة الكلي.

١٢) مبلغ الضريبة المضافة ومقدارها.

١٣) مبلغ الفاتورة بعد احتساب الضريبة وجمعها على المبلغ الخاص بالفاتورة.

١٤) توقيع مصدر الفاتورة.

وقد الزم النظام ومن اجل اتخاذ قرار الربط وفرض الضريبة على أساس واضح بإلزام المشتغل بإصدار فاتورة صفقة عن كل صفقة أو جزء من الصفقة، حتى ولو كانت معفاة من رسوم القيمة المضافة، وقد حدد وفي المادة ٤٩ فقرة (أ) موعد إصدار الفاتورة خلال ١٤ يوماً من ميعاد التكليف بالبيع وهو عبارة عن ميعاد البيع أو تقديم الخدمة، ويجوز كذلك إصدار فاتورة ضريبية محل فاتورة الصفقة وذلك بناء على طلب المشتري[١].

[1] نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

أما فاتورة الصفقة فقد حدد النظام الخاص بالرسوم على المنتجات المحلية وبشأن تنظيم الدفاتر لمحاسبة في نص المادة (٩) منه، حيث نصت على إلزام المكلف بالضريبة المضافة على إصدار فاتورة صفقة فور إتمام عملية البيع وتشتمل أيضاً على اسم المكلف ورقم تسجيله لدى الدائرة والتاريخ، واسم الزبون (المشتري) ووصف البضاعة....الخ، وذلك إلى حد تقارب بين فاتورة الضريبة والصفقة إلا إن الاستثناءات الوحيدة للفروقات التي بين فاتورة الضريبة وفاتورة الصفقة هي كلمة فاتورة ضريبية، والتي تعتبر مستند رسمي، وكذلك قيمة الضريبة، والمبلغ مع الضريبية بل فقط في نهاية فاتورة الصفقة تشتمل على قيمة الفاتورة، وكذلك قيمة المضافة ولا يجوز خصم هذه الفاتورة كمدخلات.

أما شهادة الإرسال فهي عبارة عن مستند داخلي يحرر عند إرسال بضاعة من محل العمل لبضائع تعتبر مخزوناً في محل عمل المكلف بما في ذلك نقل البضائع التي لم يتم بيعها بعد، وذلك سواء في مركبة المكلف أو بمركبة شخص آخر، كما نصت عليه المادة ٨ من النظام بشأن تنظيم الدفاتر المحاسبية، ويجب إن تشتمل الإرسالية على كافة البيانات المطلوبة من اسم المشتغل، ورقم تسجيله في الدائرة، وتاريخ الإرسال، و اسم الزبون وعنوانه ووصف البضاعة.

ويجب إصدار الفاتورة الضريبة خلال أربعة عشر يوماً من تحرير الإرسالية، أما بالنسبة للخدمات فيجب إصدار الفاتورة الضريبية خلال سبعة أيام، وذلك عند تسليم الخدمة عند عدم الاستطاعة على فصلها أما عند الاستطاعة على فصلها فيسري التكليف خلال سبعة أيام على كل جزء منها فقط.

وللتوضيح أيضاً فالإرسالية تحتوي بمجموع عناصرها وأساسها على ما تحتويه الفاتورة الضريبية أيضا و باستثناء وحيد هو ذكر الضريبة على القيمة المضافة فقط، وذلك على أساس ان يتم تحرير فاتورة ضريبية بالإرسالية، و كما أسلفنا سابقاً إلا انه يوجد أيضاً نوعين من الإرساليات منها الخارجية كالوارد ذكرها سابقاً وهي البضاعة المباعة و يصدر بها فاتورة ضريبية خلال ١٤ يوماً من تاريخ الإرسالية و الإرسالية الداخلية فهي المستند الداخلي لنقل

البضاعة بين الفروع في الضفة الغربية وقطاع غزة أو بين المركز الرئيسي والفروع أيضاً وليست بضاعة مباعة[1].

المطلب الثالث: سعر ضريبة القيمة المضافة

تفرض الضريبة بنسبتها المعروفة والمصادق عليها في ٢٠٠٥/٩/٢٧، بنسبة ١٦٪ من قيمة الصفقة، وتفرض الضريبة على القيمة المضافة على بيع البضائع وتقديم الخدمات الخاضعة للضريبة، وتفرض على أي صفقة تتم في الضفة الغربية وقطاع غزة، ضريبة قيمة مضافة بنسبة ١٦٪ من قيمة الصفقة[2].

وتفرض كذلك ضريبة قيمة مضافة على نشاط مؤسسة مالية في الوطن وتفرض الضريبة على نشاط هذه المؤسسة على الأجور والأرباح بنفس النسبة من الأجور والأرباح، أما الخسارة التي كانت للمؤسسة المالية في سنة مالية يمكن تقاصها مقابل الأجور التي دفعت لنفس السنة المالية.

وتفرض ضريبة على الفرق بين سعري الشراء والبيع كما نصت المادة (5) من النظام على بيع الأثاث والأدوات المنزلية المستعملة، بواسطة مكلف يعمل بهذا النشاط فقط، أو بيع مسكوكات أو ميداليات تم شراءها من شخص غير مسجل في الضريبة، وكذلك بيع المركبات الخاصة والمستعملة، بواسطة مشتغل يتعاطى شراء مركبات مستعملة وبيعها عدا ما يستطيع المشتغل إن يخصمه نتيجة استيراده أو حصوله على مستندات "فواتير ضريبة عند الشراء".

وفي حال زيادة الضريبة على صفقات معينة يتم تحصيل الفرق في الضريبة من المشتري حيث أجاز النظام وفي نص المادة (٦) منه، أن البائع يطالب فرق الضريبة من اجل أدائها في موعدها وفي مبلغها الحقيقي والصحيح، إلا إذا كان هناك أي اتفاق بعكس ذلك[*].

---

[1] وزارة المالية الفلسطينية، **مديرية الجمارك والمكوس دورة في نظام ضريبة القيمة المضافة**، سنة ١٩٩٤.

[2] إعلان جريدة القدس في عددها الصادر بتاريخ ٦-٩-٢٠٠٥.

[*] تنص المادة ٥ من النظام على ان الضريبة المفروضة على بيع أثاث وأدوات منزلية مستعملة بواسطة مشتغل يتعامل بهذه المبيعات فقط ويشترط ان يكون لديه سجل دفتري خاص وكذلك مبيع مسكوكة أو ميدالية إذا تم شراؤها من

وفي صفقات معينة مثل تقديم خدمة وبيع بضاعة يكون هنا جميعها هي ثمن الصفقة الخاضعة للضريبة، وكذلك نصت المادة (١٠) من النظام على حكم تبرعات ومساعدات وما أشبه بأنها أيضا تكون في حكم الصفقة ويجب تحرير فاتورة ضريبية بها.

المطلب الرابع: خصم المدخلات الضريبية:

خصم الضريبة يعني ان يقوم الشخص المسجل باحتساب الضريبة المضافة التي قام بدفعها على مشترياته ومستورداته من السلع والخدمات، التي تدخل في مبيعاته سواء بشكل مباشر أو غير مباشر ثم يقوم بخصم هذه الضريبة من الضريبة المستحقة على مبيعاته فينتج من آلية الخصم هذه فرق سالب او موجب وخصم الضريبة بهذه الصورة هو ركيزة أساسية من ركائز نظام ضريبة القيمة المضافة لأنه هو الذي يؤدي إلى ان يكون استحقاق الضريبة على الجزء الذي لم تدفع عنه ضريبة (قيمة مضافة).

وقد نصت المادة ٣٣ فقره (أ) على انه يتم خصم ضريبة المدخلات والتي تم دفعها سابقاً علـى إنتاج السلعة المباعة، وبينت المادة ٣٤ وبنودها ما هي المدخلات الوارد خصمها من الصـفقات لتحديد قيمة الضريبة المضافة واجبة الدفع وهي على النحو التالي حسب نص المادة.

- ضريبة القيمة المضافة الواردة في فاتورة ضريبية صدرت باسم المشتغل
- ضريبة القيمة المضافة الواردة للمكلف في فاتورة ضريبية والتي بغير اسمه وذلك إذا اثبت بما يقنع المسؤول أنها تخصه وتشكل مدخلات تأسيسية لنشاط المشتغل.
- فاتورة المقاصة الواردة من الجانب الإسرائيلي ولكن يشترط تسجيل هذه الفاتورة قبل القيام بخصمها.
- بيان جمركي وارد من الجانب الإسرائيلي بخصوص بضاعة تخص المكلف من خلال قيام المكلف بشراء بضاعة من الخارج وبالتالي فأي مدخلات بموجب فواتير ضريبية تم

شخص غير مكلف بالضريبة المضافة مشروطة بدفع القيمة بشيك من المشتري خصص لهذا الغـرض وأيضـا ان يكون لديه سجل دفتري لهذا الغرض وكذلك بيع المركبات المستعملة ايضا.

الحصول عليها لغرض وغايات إنتاج السلعة وبيعها، يحق للمكلف خصمها من الضريبة التي قام بتحصيلها عند بيع السلع أو تقديم الخدمات.

وقد حدد النظام في الفقرة (ب) من نفس المادة إن مدة هذه المدخلات وصلاحيتها القانونية لخصمها كمدخلات ضريبية هي ستة شهور من تاريخ إصدارها[١]، وإذا كانت هذه المدخلات كضريبة بلغت حداً أعلى من ضريبة الصفقات يترصد الفرق للمكلف لدى الدائرة ويصبح رصيداً له لا عليه وفي هذه الحالة يجب المطالبة بها نقداً، فكما نصت المادة ٣٥ فقرة (أ) يحق للمكلف الإرجاع النقدي خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تقديم الكشف الدوري للدائرة، وذلك على حساب خاص في البنك للمشتغل حيث تطلب شهادة مرفقة مع طلب الإعادة أو طلب الإرجاع النقدي من البنك برقم الحساب، وكذلك ترفق كافة البيانات والفواتير والمستندات الضرورية اللازمة لفحص وتدقيق الملف تدقيقاً شاملاً وصحيحاً، وبعد اتمام الموافقة على الإرجاع ورفع الملف للمديرية العامة للجمارك والضريبة المضافة من اجل إرجاع المبلغ نقداً، وفي حال طلب معلومات إضافية من اجل إجراء عملية التدقيق يتم تمديد المدة إلى ٩٠ يوماً من تاريخ تقديم الكشف الدوري.وبعد انتهاء عملية الفحص يتم إرجاع المبلغ المتجمع للمكلف لدى الدائرة ويشترط عدم تجاوز مدة ١٨٠ يوما لإنهاء فحص الملف وذلك من يوم استلام الكشف الدوري والذي أظهرت نتيجته زيادة ضريبة المدخلات عن ضريبة المبيعات[٢].

وفي حال تبين وأثناء الفحص عدم مطابقة دفاتر المكلف لحقيقة وضع المكلف أو لوضعه الضريبي "انحراف جوهري في دفاتر المشتغل" يتم استيفاء فرو قات ضريبية من المكلف من خلال خصم جزء من الرصيد مع إرجاع المبلغ المتبقي أو جميع الرصيد والمرصد للإرجاع ومن الممكن أيضاً تجاوز هذا المبلغ ضمن أسس وقواعد قانونية وبالتالي خصم الرصيد وطلب مبلغ نقدي وذلك لوجود عملية انحراف جوهري أو غش ضريبي أو تحايل قانوني على الإدارة

[1] الخصميات الواردة في البنود السابقة تتم خلال ستة شهور من تاريخ اصدار الفاتورة أو البيان الجمركي وهـذا حسـب نص المادة ٣٣.

[2] تنص المادة "٣٥" من النظام انه في حالة ما إذا كانت ضريبة المدخلات تزيد عن ضريبة المبيعات يتم إرجـاع الفـرق خلال ٣٠ يوما من تقديم الكشف وفي حال الفحص أو التدقيق خلال ٩٠ يوما وبشرط عدم تجاوز مدة ١٨٠ يوما من تقديم الكشف ويستحق للمسؤول عدم إرجاع الفرق لمن لا يدير حسابات رسمية حسب القانون.

الضريبية، وقد أجاز القانون عدم إعادة أي رصيد لمن لا يدير دفاتر قانونية أو بشكل يتناقض مع النظام والأنظمة المنبثقة عنه.

وقد أجاز القانون أيضاً احتساب ضريبة مدخلات قانونية حصل عليها المكلف قبل تسجيله وذلك بشرط قناعة المسؤول أنها تمت في مراحل التأسيس[1].

هذا جميعه للمشتغل المرخص، أما المشتغل الصغير وحسب نص المادة ٣٩ وبنودها فلا يمكن له استرداد ضريبة المدخلات نقداً إلا في حالة واحدة وهي تصفية محل عمله فقط ففي هذه الحالة أجاز النظام هذا الإجراء بينما في حالة استمرار النشاط يتم فقط ترصيد المبلغ الزائد عن ضريبة المبيعات والخصم منه شهرياً وقد أجاز النظام لغايات الإرجاع النقدي عند حد معين، حيث أنها عند هذا الحد يتم الإرجاع فقط أما دونه فلا يتم وإنما يتم الترصيد فقط والخصم مباشرة منه، وفي آخر تعميمات من دائرة التدقيق في رام ا حدد المبلغ على انه ٤٠٠٠ دولار، أي إن ما دون هذا المبلغ لا يتم الإرجاع النقدي بالمطلق بينما يتم الخصم من هذا الرصيد، ومما لا شك فيه إن المكلفون يستفيدون من عمليات ترصيد الضريبة التي تتم في الدوائر الضريبية من اجل الحصول على هذه الضريبة نقداً.

وقد درجت العادة في الدوائر الضريبية على ترصيد كشوفات الإرجاع لأكثر من دورة واحدة من اجل المطالبة بالمبلغ نقدا

ويجب التأكيد على إن غالبية المستفيدين من عمليات الإرجاع النقدي أو ترصيد أرصدة ارجاعات لدى الدوائر هم المكلفون، الذين يمارسون مهنة التصدير، لان التصدير وكما ذكر سابقاً وفي نص المادة ٣١ بند (١) فقره (أ) أجازت أن يكون التصدير بنسبة صفر، وذلك من اجل تشجيع عمليات الإنتاج وجلب العملة الصعبة إضافة للمهن الأخرى مثل الزراعة وغيرها....الخ، وهذا مطبق بكل دول العالم التي تطبق نظام ضريبة القيمة المضافة

---

٢ ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على مشتريات تمت قبل التسجيل يتم الموافقة على إرجاعها ولكن يشترط إثبات ذلـك لغرض إقناع المسئول

وكذلك المشاريع المدعومة من قبل الدول المانحة، حيث تقوم هذه الدول بدعم هذه المشاريع التنموية من خلال أولاً خلق فرص عمل للمكلفين، وثانياً دفع الضريبة على هذه المدخلات مثل مواد البناء، واللوازم الطبية وغيرها[1].

أما عن آلية ترصيد الرصيد المتجمع لدى الإدارة الضريبية وإرجاع المبالغ نقداً، فيتم من خلال تعبئة الكشف الدوري الذي تم ذكره سابقاً، وإرفاق كافة الفواتير والخاصة بالمدخلات به وتقديمها بعد ختم الكشف من مدقق قانوني أو من الإدارة المختصة في العمل، حيث يتم فحص هذه الفواتير أولاً والتأكد من صلاحيتها وقانونيتها لمدة ٦ شهور من تاريخ إصدارها وبعدها يتم فحص هذه الفواتير من حيث شموليتها على كافة البيانات المطلوبة والواجبة في هيكل الفاتورة الضريبية مثل الاسم، والتاريخ، وكلمة فاتورة ضريبية، والمبلغ والوصف....الخ، وبعدها يتم فحص ملف مورد هذه الخدمة وذلك من خلال عمل تدقيق متقاطع بين الملفين من اجل التأكيد على حقيقة هذه الفواتير وقانونيتها ولا يوجد بها أي تزوير، وبعدها يتم ختم هذا الكشف في الدائرة ويعطى المكلف النسخة الثانية فقط بينما تحصل الإدارة الضريبية على النسخة الأولى، وكذلك كشف بالمرفقات من فواتير المدخلات وذلك استكمالاً لإجراءات الفحص في الدائرة، وبعدها يتم إدخال هذا الكشف للكمبيوتر لترصيد مبلغ الإرجاع والأصل أن تبدأ فوراً عملية التدقيق للكشف عن حقيقة وضع المكلف وتصريحه عن كافة إيراداته وفحص سجله لدى الإدارة الضريبية، ومن ثم فحص نسبة ربحه لدى الإدارة الضريبية ومقارنتها مع غيره من الأشخاص ممن لهم نفس الفرع الاقتصادي ونفس النشاط و في حال المطالبة بهذا الرصيد يتم الحصول على محضر إفادة من المشتغل بحقيقة وضعه، وعن أسباب تراكم هذا الرصيد وعن فواتير مدخلاته من أين حصل عليها، ويتم كذلك التأكيد من تصريحه عن فواتير المقاصة I المحصلة من الجانب الإسرائيلي، وكذلك بياناته الجمركية وهل تم التصريح عن مبيعاته من هذه الفواتير والبيانات وهل تم ختم هذه البيانات والتصريح عنها في الدائرة.

[1] تعميمات، ومناشير السلطة الفلسطينية، وزارة المالية، لسنة ١٩٩٩.

وفي حال اقتناع موظف التدقيق بذلك يتم رفع الملف للمدير وكتابة توصياته، وفي حال اقتناع المدير بذلك يتم رفع الملف للإدارة العامة للتدقيق لفحص الملف أيضاً والتأكد من حقيقة وضعه ومعادلات إنتاجه، وكذلك مصروفاته، وبالتالي وفي حال الموافقة يتم صرف هذا المبلغ من خلال المدير العام ووزير المالية مباشرة على حساب المشتغل بالبنك، حيث ينزل الرصيد من الرصيد المدور ويتم تصفيره في الإدارة العامة– رام ا [١].

أما الصفقات بنسبة صفر فهي الإيرادات المتحققة للمكلف والخاضعة للضريبة ولكن بنسـبة صفر أي أنها ليست معفاة من الضرائب وعلى هذا الأساس فمن الواضح أن المكلف يجب عليه التصريح عن هذه الإيرادات المحققة بالمقابل أجاز النظام للمكلف بالضريبة ترصـيد ضـريبة المدخلات الخاصة بهذه الصفقات ومن أهم العمليات الخاضعة للضريبة ولكن بنسبة صفر هـي عمليات التصدير والزراعة.

ويعرف التصدير بأنة هو إرسال أو نقل البضائع أو الأموال والخدمات للخـارج مـن اجـل استثمار هذه الأموال وذلك بشرط استعمال هذه البضائع المصدرة خارج الوطن[٢]

وقد ذكرت المادة ٣١ في بنودها موضوع الصفقات الصفرية وباستفاضة تامـة وذلـك مثـل تصدير البضائع كافة أو تصدير الخدمات وكذلك إخضاع خدمات السياحة للضريبة ولكن أن يتم دفع ثمن الخدمة بالعملة الأجنبية بنسبة صفر والمشاريع المدعومة حاليا مـن الـدول المانحـة والخضروات والفواكه.

- المطلب الخامس: فاتورة المقاصة "الموحدة" والبيانات الجمركية.

بما أن القيمة المضافة هي القيمة التي يضيفها المكلف بالضريبة على السلعة أو الخدمة التي يقدمها وبناء على نصوص النظام في فرض ضريبة على القيمة المضافة، تفرض هذه الضريبة اما على الصفقات وذلك للمكلف الطبيعي أو يتم فرضـها علـى الرواتـب والأجـور بالنسـبة

---

[1] تعليمات إدارية، دائرة جمارك ومكوس، نابلس، ١٩٩٥.

[2] وزارة المالية اللبنانية الضريبة على القيمة المضافة، الدليل العام، ٢٠٠٢.

للمؤسسات المالية وهذه الصفقات لا يتم إثباتها الا من خلال نظام مستندي دقيق وبناء على ما تقدم ولتحقيق النظام يجب ان يلتزم المكلف بمستندات داخلية يسجل بها عمليات التبادل التجاري وتعتبر الفاتورة الضريبية هي أساس هذه المستندات وقد تقدمنا بشرح عن الفواتير وهيكل عملها وكيفية تنظيمها هذا عن الفاتورة المحلية في حين أن فاتورة المقاصة والتي هي بالأصل فاتورة ضريبية، قد تم استحداثها نتيجة للتداخل والتشابك بين مناطق السلطة الفلسطينية وإسرائيل وسهولة التنقل ونقل البضائع دون الحاجة إلى عبور حدود جعلت من الصعب حصر المشتريات والمبيعات بين هذه المناطق على اثر ذلك تم توقيع الاتفاقية الاقتصادية والموقعة في باريس بين منظمة التحرير الفلسطيني وإسرائيل وذلك بتاريخ ١٩٩٤/٤/٢٩ وقد ركزت المادة السادسة في الاتفاقية على الضرائب غير المباشرة وذكرت في البند (ب) منه على انه سوف يتم تطبيق الإجراءات التالية لتسوية إيرادات ضريبة القيمة المضافة المستحقة من المعاملات المالية بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي من قبل الشركات المسجلة لأغراض ضريبة القيمة المضافة وهذه الإجراءات هي على النحو التالي:

١. سيتم استخدام فواتير خاصة أعدت خصيصا لهذا الغرض وتسمى فواتير المقاصة "الموحدة"

٢. تكون هذه الفواتير مكتوبة إما بالعبرية أو بالعربية أو بالإنجليزية وسوف يتم تعبئتها بأي من هذه اللغات الثلاثة شريطة أن تكون الأرقام باللغة العربية بحيث أن التعاملات بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي تتم وبشكل واضح ففاتورة المقاصة الصادرة من الجانب الفلسطيني عن مبيعات احد المكلفين الفلسطيني لأحد المكلفين الإسرائيلية ويجب أن تكون معلمة بالحرف p من Palestine وعليها شعار السلطة الفلسطينية والفاتورة الصادرة من الجانب الإسرائيلي للجانب الفلسطيني تكون معلمه بالحرف I من Israel وتكون كلتا الفاتورتين معلمه بشكل واضح بنسخها الخمسة على اسم البائع أو مورد الخدمة وكذلك اسم المشتري أو متلقي الخدمة.

٣. تكون مدة هذه الفواتير بالنسبة للجانبين لخصمها كمدخلات هي ٦ شهور تبدأ من تاريخ الإصدار وهذا حسب ما نصت علية المادة رقم ٣٤ بند (ب) من النظام وهذا يقودنا إلى أنها تعتبر فواتير ضريبية ولكن بخاصية ودرجة خطورة كبيرة وعالية جدا ويتم لقاءاً شهريا بين

ممثلي الطرفين من اجل تقديم كل طرف قائمة بالفواتير المقدمة وذلك لاقتطاع ضـريبة القيمـة المضافة وتسويتها و تشمل هذه القائمة على التفاصيل المطلوبة فيما يخص كل فاتورة من رقـم الشركة المصدرة لها ورقم الشركة المستلمة لها ورقم الفاتورة حيث تطبع الفواتير كاملـة فـي إسرائيل سواء الإسرائيلية أو الفلسطينية وكذلك تاريخ إصدار الفاتورة ومبلغ الفاتورة.

٤. يتم تسوية مطالبات الجانبين خلال ستة أيام من تاريخ الاجتماع وذلك بدفع الطـرف الأول لطرف ألآخر مبلغ الضريبة المتراكم والذي كان نتيجة لهذا التقاص، حيث يذهب هـذا المبلـغ لخزينة الحكومة في الجانبين وعلى هذا الأساس يتم الاتفاق بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي وعلى ذلك فلا تعتبر هذه الفاتورة فاتورة قانونية إلا إذا تضمنت كافة البيانات المطلوبـة منهـا وكذلك أن يكون متلقي هذه الفاتورة المشتري مشتغلا مرخصا وذلك من اجل خصمها كمدخلات إضافة إلى استرداد الجانب الفلسطيني لضريبتها. حيث أن مشترياتنا كفلسطينيين من المنـاطق الاسرائيليه تفوق مشتريات الجانب الإسرائيلي من مناطقنا مما أدى إلى ضـياع مبـالغ طائلـة استطاع الجانب الإسرائيلي أن يسلبها اعتمادا على هذا الشرط حيث أنهـا لا تخصـم إلا لـدى المشتغلين وليس لدى الأفراد العاديين[١].

وبالعودة إلى هذه الفواتير نرى أن حجم التبادل بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي كبير جـدا حيث أن حجم الواردات من إسرائيل تشكل نسبة عالية جدا من حجم النشاط التجاري وذلك على الرغم من تشجيع التصدير إلا انه لا يزال نسبة كبيرة من حجم التبادل التجاري الفلسطيني تـتم من خلال إسرائيل ويجب التأكيد على أن حجم التبادل التجاري كبير وكـذلك حجـم التهـرب الضريبي الفلسطيني أيضا كبير جدا من خلال التهرب من تحصيل هذه الفواتير مـن الجانـب الإسرائيلي وذلك بإخفاء مشترياته الحقيقية عن الإدارة الضريبية ومعظـم القضـايا الضـريبية الموجودة حاليا هي قضايا تلاعب بفواتير المقاصة أو تهرب من تحصيل فواتير المقاصة ومـن أنواع هذه التلاعب ما يلي:

١. تزييف أرقام الفاتورة.

---

[1] محاضرة في فاتورة المقاصة، جامعة بيرزيت، لسنة ٢٠٠٠.

٢. طباعة الفواتير في مطابع خاصة.

٣. بيع الفواتير بنسبة مئوية ربحية معينة دون وجود صفقة حقيقية.

والنوع الأخير والأكثر شيوعا هي فواتير المقاصة p والتي تم بيعها للإسرائيليين دون تحقق صفقة حقيقية وذلك اعتمادا على نسبة ربح معينه تتراوح بين (٣٪-٥٪) مع التفريط بـ ١٦٪ الموجودة بالفاتورة أصلا. في المقابل يقوم التاجر الإسرائيلي بدفع المبلغ المتفق عليه للتاجر الفلسطيني ويخفض بالمقابل من نسبة ربحه وذلك لأنه حصل على فاتورة مدخلات قانونية أما التاجر الفلسطيني الذي أقدم على هذا النوع من التهرب الضريبي فلقد قام بالحصول على النسبة المتفق عليها وفي المقابل قام الجانب الفلسطيني بدفع مبلغ ١٦٪ وهي الضريبة لهذه الفاتورة كاملة وهذا أيضا يؤدي إلى تضخم حجم التبادل التجاري بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي لأنها صفقة وهمية وغير حقيقية.

وعلى هذا الأساس فلقد بلغت خسائر السلطة الفلسطينية للأعوام التالية من خلال فواتير المقاصة المزورة:

عام ١٩٩٥ ٢١ مليون شيكل تقريبا.

عام ١٩٩٦ ١٨ مليون شيكل تقريبا.

عام ١٩٩٧ ١١ مليون شيكل تقريبا.

نلاحظ من خلال الأرقام المعطاة حجم الانخفاض في حجم التزوير لهذه الفواتير من خلال الإجراءات الدقيقة والأمنية التي اتبعتها السلطة الفلسطينية وتم تعميمها على الدوائر الضريبية وكذلك التدريب الجيد للموظفين على تدقيق وفحص هذه الفواتير بشكل دقيق وكذلك ما تم تفعيلة حاليا من خلال دوائر الأمن الجمركي في المحافظات من خلال التفتيش على البضاعة الإسرائيلية والرقابة والمتابعة الدقيقة وفرض أقصى العقوبات على الأشخاص المتهربين من أداء

الضريبة وإحضار البضائع الإسرائيلية بدون فاتورة المقاصة[1].وفي النهاية حقق نظام المقاصة الهدف المقصود، حيث ان الإدارة الضريبية لا تعترف بأية مشتريات ذات منشأ أو مصدر إسرائيلي لا توجد بها فاتورة مقاصة وكذلك الجانب الإسرائيلي ومن أجل عملية ضبط المشتريات من إسرائيل ومكافحة التهرب الضريبي تم إنشاء قوة شرطة خاصة لمتابعة الضرائب غير المباشرة تحت اسم الضابطة الجمركية، حيث تقوم هذه القوة وبالتعاون مع إدارة الضرائب غير المباشرة بالعمل سويا على مكافحة التهرب الضريبي ويتمثل عمل هذه الوحدة على ضبط عمليات التهريب ومصادرة البضائع والتي لا تحتوي فاتورة مقاصة وفرض الغرامات وكذلك تم إنشاء جهاز خاص بإدارة ضريبة القيمة المضافة تحت اسم وحدة الأمن الجمركي في سنة ٢٠٠٤ الا انه تنقصه العديد من الإجراءات والتدريب للكوادر المختصة على أساليب الضبط للبضاعة التي لاتحمل الوثائق الرسمية والمستندات القانونية وعمليات المصادرة وضبط المخالفات واستيفاء الغرامات اللازمة.

هذا وقد جاء قانون الدخل الفلسطيني مشجعا عند منحه العديد من التنزيلات والإعفاءات للمكلفين وكذلك ما تم من تخفيض نسبة الضريبة المضافة من ١٧٪-١٦٪ وذلك من اجل تشجيع المواطنين على عدم التهرب من أدائها لان العديد من المواطنين كانوا يشكون من كبر حجم الضرائب المتراكمة عليهم في حال التصريح عن كافة إيراداتهم ومدخلاتهم والغالب أن مبلغ الإيرادات الضريبية من ضريبة فاتورة المقاصة هو مبلغ كبير حيث يصل إلى حوالي ٤٠ مليون شيكل شهريا تقريبا.

وبقي أن نذكر أن فواتير المقاصة التي يتم التعامل بها يوجد لها قسم مختص بالدوائر الضريبية وموظفين متخصصين لاستلام فواتير المقاصة الواردة وتسليم فواتير المقاصة الصادرة وكذلك قسم لتدقيق هذه الفواتير والتحقق من حقيقتها وطلب العديد من البيانات قبل تسليمها مثل تعبئتها بالدائرة أو دفع ضريبتها للشخص غير الملتزم وكذلك عدم إعطاء فواتير للأشخاص غير الملتزمين ضريبيا وكذلك يوجد قوائم شهرية تصدر للدوائر بأسماء مشتغلين إسرائيليين مزورين

[1] عيد، باسم، **مجلة الرقيب**، ع٨ "غزة"، لسنة ٢٠٠٠.

وتعتبر فواتيرهم المقاصة غير قانونية وبذلك يتم التعميم على الإدارات الضريبية وكذلك يوجد العديد من الانحرافات التي ترتكز عليها الإدارة الضريبية من اجل تخفيض حجم فواتير المقاصة الصادرة من الضفة الغربية وقطاع غزة لإسرائيل وعلى نقيض ذلك تقوم بتشجيع المكلفين الذين يحضرون فواتير المقاصة.

ويتم تسجيل هذه الفواتير على نموذج خاص يتم إدخال المبلغ ورقم الفاتورة وكافة تفاصيلها من خلال هذا النموذج من خلال الحاسوب حيث يتم مطالبة الجانب الإسرائيلي بهذه المبالغ وهذه الفواتير الصادرة للجانب الإسرائيلي تسلم من الدائرة شخصيا ولا يمكن طباعتها بالمطلق[١].

أما الهدف من فواتير المقاصة فيتمثل في عدم الاعتراف بالبضائع المنقولة بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي الا من خلال هذه الفاتورة وذلك بهدف تنظيم العلاقة الاقتصادية وضبط حركة البضائع والسلع والخدمات سواء القادمة للداخل أو الخارجة لإسرائيل وذك من اجل الوقوف على حقيقة حجم التبادل بين الجانبين وصولا للهدف المالي الذي يكون على أساس استيفاء المبالغ المستحقة والناتجة من عملية التقاص لهذه الفواتير بين المبالغ الواردة وبين المبالغ الصادرة.

أما البيانات الجمركية فكما يعرف الجميع بأنه ومنذ الاحتلال الإسرائيلي للضفة الغربية وقطاع غزة في سنة ١٩٦٧ وقيام إسرائيل بالعمل على أحكام سيطرتها على المعابر والحدود وبالتالي استهداف اقتصاديات الشعب الفلسطيني من اجل دعم منتجاتها وتسويقها واغرق الأسواق الفلسطينية بالبضائع الإسرائيلية من خلال سيطرتها على الموانى الفلسطينية وعلى المعابر والجسور ومع توقيع اتفاق باريس الاقتصادي بتاريخ ١٩٩٤/٤/٢٩ ومن خلال ما جاء في المادة الثالثة عن سياسة الاستيراد التي ستتم بين فلسطين والدول الأخرى بحيث يتم جباية الضرائب على هذه المستوردات من قبل الجانب الإسرائيلي وبالتالي تحويلها للسلطة الفلسطينية الأمر الذي أدى إلى ضياع المبالغ الطائلة على خزانة الدولة[٢] وبالتالي عدم وجود موانئ أو مطارات أو

[1] وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، **تعليمات للمكاتب**، ١٩٩٥.

[2] عبد الرازق عمر، سليمان، هاني، **إبعاد الاتفاق الاقتصادي الفلسطيني والإسرائيلي**، مركز الدراسات الشرق الأوسط عام ١٩٩٤.

مستودعات للتخزين وعدم وجود نقاط جمارك على الحدود وإشراف إدارة جمارك فعالة على الحدود.هذا جميعه أدى وبشكل فعال إلى وجود الوسيط الإسرائيلي المنفرد بالتحصيل للبضاعة وتوريدها وكذلك فرض الضرائب الغير مباشرة عليها والجمارك بما يراه مناسبا وتحت حريته التامة[1].

فالأصل أن الجانب الإسرائيلي يصدر البيان الجمركي للمشتغل الفلسطيني الذي بدوره يقوم بتقديمه للإدارة الضريبية التي تعمل على ختمه كمدخلات قانونية وبالتالي يتم التعامل مع البيان الجمركي كأية فاتورة مدخلات تخصم ضريبته من ضريبة المبيعات.وعلى هذا الأساس يقوم الجانب الإسرائيلي شهريا بتحويل هذه المبالغ التي هي في الأصل (ضريبة إضافية و جمارك إضافة إلى ضريبة شراء) إلى خزينة السلطة الفلسطينية ومن اجل العمل على فحص هذه البيانات وتدقيقها من قبل الإدارة تعكف الدوائر الضريبية كل في منطقته على دراسة هذه البيانات للإطلاع على مبالغها وأسعار الوحدات المستوردة ومن اجل تحديد المبالغ الضريبية الصحيحة التي كان من المفروض دفعها من المكلف وأسعار البيع للوحدات المستوردة.

وتشكل الإيرادات الجمركية جزء كبير من إيراد السلطة الفلسطينية وعلى ذلك فقد نصت المادة ٣٤ بند (٤) و (٥) على إن ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على البيان الجمركي تعتبر ضريبة مدخلات يجب أن تخصم ويتم تنزيلها من مدخلات المشتغل الذي وردت على أسمة ولكن البند (٥) من المادة نفسها حدد أنها يجب أن تكون على اسم المشتغل ولغايات عمله وقد بلغت ايرادات السلطة الفلسطينية من الجمارك في سنة ٢٠٠٤ مبلغ وقدره ٢٢١,٩ مليون دولار أمريكي وقد شكلت الايرادات الجمركية ما نسبته ٣٠% من الإيرادات الضريبية في المتوسط.

وكذلك يجب التأكيد أن إيرادات البيانات الجمركية تحول لخزينة السلطة الفلسطينية حتى ولو كانت هذه البيانات قد تم استيرادها وبشكل شخصي أي بدون أن يكون المواطن قد قام بالتسجيل بالدوائر الضريبية وهذا عكس فاتورة المقاصة والتي لا يتم تحويل ضريبتها للسلطة إلا بعد التسجيل في دوائر ضريبة القيمة المضافة مما يعني ضياع الكثير من الإيرادات لمواطنين

[1] الجعفري، محمود وآخرون: **واقع ومستقبل العلاقات الاقتصادية الفلسطينية الإسرائيلية**، ماس ٢٠٠٢.

عاديين يقومون بشراء حاجات شخصية وللاستعمال الشخصي، أما بخصوص البيانات الجمركية والتي تم استيراد البضائع قبل التسجيل بالدوائر الضريبية المعنية فهي أيضا قابلة للخصم بشرط الإثبات بما يقنع المسؤول أن هذه المدخلات قد تمت في مراحل إقامة محل العمل واستخدمت في أقامته وهذا بنص المادة ٣٧ من نظام الرسوم على المنتجات المحلية رقم١٦ لسنة ١٩٦٣.

وكذلك حتى ولو لم تصدر باسم المشتغل بل مجرد قناعة المسؤول بخصوصيتها لهذا المشـتغل ولمحل عملة لان في الأصل المكلف أو المواطن قد قام بدفع الضريبة على هذا البيانات أو على قيمة البضاعة الموردة للدائرة الضريبية[١].

وقد نصت المادة الثالثة من البروتوكول الاقتصادي على شرح وتوضيح العلاقات الضريبية وسياسة التجارة الخارجية (الاستيراد) وكذلك بينت هذه الفقرة هيمنة الجانب الإسـرائيلي علـى تحديد التعرفة الجمركية والضرائب بشكل عام على الواردات وبينت سـيطرة إسـرائيل علـى المعابر وتحكمها في تدفق السلع بين الأسواق الفلسطينية والأسواق العربية، وكذلك العدد الكبيـر من السلع والتي أوجدت لها نصا قانونيا من الإعفاء من الجمارك اعتمادا على دخول تلك السلع ضمن الدول الملتزمة بمقررات وترتيبات منظمة التجارة العالمية مما انعكس على حرية التجارة بين الضفة وغزة والأسواق العربية المجاورة[٢].

ويجب التأكيد أن البيانات تسجل على نموذج خاص بالدائرة الضريبية وتختم وتسـجل فـي الدوائر الخاصة بضريبة القيمة المضافة.

[1] نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

[2] الجعفري، محمود، العارضة، ناصر، **السياسات التجارية والمالية الفلسطينية وتأثيرها علـى العجـز فـي الميـزان التجاري،** ٢٠٠٢، ص٣٢.

المبحث الثالث: قرار التكليف بالضريبة المضافة (المعارضة والاعتراض)، العقوبات والغرامات، مدى المساهمة في تمويل الموازنة.

- المطلب الأول: قرار التكليف بالضريبة المضافة "المعارضة والاعتراض"

نصت المادة ٨٧ بند (٥)من النظام أن يتم التكليف بدفع الضريبة المضافة خلال خمس سنوات من تقديم الكشف الدوري وإذا تمت إدانة المكلف أو تبين وجود مخالفات جوهرية بنية التهرب من دفع الضريبة المضافة المستحقة تكون لمدة خلال ١٠ سنوات وذلك بعد تقديم الكشف المذكور.

وكذلك في حال عدم تقديم المكلف للكشف الدوري يتم فرض مبلغ يتم تقديره على كافة المكلفين دون استثناء وهذا المبلغ هو ٢٠٠٠ شيكل وذلك عن كل شهر ويتم إدراج هذا المبلغ تحت مسمى تحديد ويلغى تلقائيا عند تقديم الكشوفات الدورية.

وعلى المكلف الذي فرض عليه تحديدات أن يثبت سبب عدم تقديمه للكشوفات بالإضافة إلى تقديم هذه الكشوفات الا انه تفرض عليه غرامات نتيجة التأخير في تقديم هذه الكشوفات ونتيجة للتأخير من الممكن ان يكون قد أضاع فرصة احتساب ضريبة المدخلات وان هذه المدخلات قد فقدت قانونيتها بعد مرور ستة شهور من الحصول عليها حسب النظام.

ومن خلال عمليات الفحص والتدقيق الذي يتم في الدائرة فالمكلف الذي تم رفض دفاتره واعتبارها غير مقبولة اعتمادا على نص المادة ٨٧من النظام وبنودها يجوز له تقديم الاعتراض واثبات عدم قانونية هذا الرفض للدفاتر وذلك خلال ٦٠ يوما من استلام الإعلام به وقد أجاز النظام جواز قيام المسئول بالدائرة تعديل الكشوفات الدورية حسب نتيجة الفحوصات العملية والتدقيق الذي تم لملف المكلف وذلك بالرجوع لمدة عشر سنوات للخلف ويمكن ايضا إضافة للاعتراض المقدم للدائرة تقديم معارضة للجنة الاعتراضات المختصة في المديرية العامة للجمارك.

نصت المادة ٩٠ من النظام على أن الإعلان عن قرار بالرسوم وعن تكليف يتم تسليمه للمكلف بالرسوم باليد أو بالبريد المسجل وهذا لا يتناقض مع مسؤولية المكلف الجزائيـة بعـدم تقـديم للكشوفات اللاحقة أولا بأول.

والمكلف الذي يعارض التقدير الذي تم رفض دفاتره لعدم قانونيتها أجاز له النظام وفقا للمـادة ٩٣ فقره (أ) تقديم معارضة كتابة مع توضيح حيثيات هذه المعارضة للمسؤول وذلك خلال ٣٠ يوما من استلامه لهذا التقرير[1].

وفي حال تم الاتفاق بين المكلف والمسؤول في الدائرة بشأن الضـريبة المضـافة يـتم تعـديل التكليف بناء على ذلك وفي حال عدم حصول اتفاق يكون من صلاحيات المسؤول تثبيت المبلغ أو زيادته أو تخفيضه حسب ما يراه وفق قناعته وتعتبر ملزمة خلال سنة من يوم تقديمها وذلك في حال عدم اتخاذ أي قرار بهذا الشأن.

أما المادة ٩٤ فقره (أ) فقد نصت على تشكيل لجنة الاعتراضات للنظر في تقديم اعتراض وذلك خلال ٣٠ يوما من تاريخ استلام الكشف. ويجب على المكلف دفع المبالغ غير المختلف عليهـا وذلك من اجل ضمان حسن سير المعارضة أو الاعتراض حيث أنهما غير مقبولين في حال عدم دفع هذه المبالغ.ويجب دفع المبالغ المطلوبة والناتجة من المعارضة أو الاعتـراض خـلال ٣٠ يوما من اليوم الذي تم الاتفاق عليه وهذا نص المادة ٩٨ من النظام.

المطلب الثاني: العقوبات والغرامات.

وذلك من اجل حث المكلف ومنعه من التلاعب في أداء الضريبة وتوريدها للدائرة فـي حينهـا وهي على النحو الآتي:

أولاً: الغرامات والفوائد

بعد تقديم الكشف تفرض غرامات تلقائية على المكلف وهذا يتم تلقائيا بعـد إلغـاء التحديـدات المطلوبة والغرامات تكون من خلال ضرب المبلغ المدفوع بجدول غلاء المعيشة فـي الفتـرة

[1] نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

المعينة بالإضافة إلى فائدة بنسبة ٦٪ للسنة على المبلغ المحدد وذلك بعد إضـافة فرقيـة قيمـة العملة إليه.

وتتم هذه العملية نتيجة التأخير بتقديم الكشف الدوري عن كل يوم بعد التاريخ المحـدد لتقـديم الكشف الدوري وهو الخامس عشر من الشهر التالي.

ثانياً: الغرامة الإدارية:

ويجوز للمسئول فرض ١٪ غرامه إدارية عن مبلغ إيراداته للفترة التي يـرى المسـؤول عـدم مطابقتها للواقع أو عدم قانونية الدفاتر فيها وبناء على ذلك واستنادا إلـى كبـر حجـم المبلـغ المفروض هنا أجاز النظام في المادة ١٠٣ الفقرة (ب) للمكلف حق الاعتراض على هذه الغرامة خلال ٣٠ يوما من تاريخ استلام الإعلان بذلك.[1]

ثالثاً: الصلاحيات التنفيذية:

أما بخصوص الصلاحيات التنفيذية للإدارة الضريبية فقد أعطاها النظام صلاحية واسعة بشـان ضبط عملية تحصيل الضريبة المضافة وذلك من خلال طاب معززات قانونية أو أية ثبوتيـات تراها الإدارة الضريبية ضرورية للتأكد من حقيقة الصفقات والمدخلات وكذلك نصـت المـادة ١١٦ بند (١) من القانون على صلاحية المسؤول منع المكلف من مواصلة عمله حتى تقديم هذه الضمانات.

رابعاً: منع إصدار فاتورة

أما المادة ١١٧ بند (أ) فقد أعطت صلاحيات واسعة للإدارة الضريبية بمنـع المكلـف مـن إصدار فاتورة ضريبية في حال وجود مخالفات أو تهريب أو تزوير لدى المكلف وذلـك بعـد إعطائه مدة ٣٠ يوما قبل المنع من إصدار الفواتير ويحق للمكلف في هذه الحالـة الاعتـراض على قرار المسؤول وذلك خلال ١٥يوما.

[1] نظام الرسوم على المنتجات المحلية.

خامساً: المنع من السفر

أما المادة١١٩ بند (أ) فقد أعطت المسؤول في الإدارة الضريبية الحق الكامل في منع المكلـف من السفر وكذلك الحجز على ممتلكاته لحين إنهاء ملفه ودفع المترتب عليه من ضريبة مضافة.

أما بخصوص العقوبات التي من الممكن فرضها من قبل الإدارة الضريبية، فلقد أقـرت المـادة ١٢٢ فقرة (أ) من النظام على أن المكلف الذي لا يمتثل لأوامر القانون من خلال رفض إعطاء معلومات أو إصدار فاتورة ضريبية أو شهادة إرسال، أو عدم إدارة دفـاتر الحسـابات بشـكل قانوني ومحاسبي أو عدم التسجيل بالدوائر الضريبية، مع علمـه بضـرورة التسـجيل أو قـام بإصدار فواتير ضريبية بدون ان يكون صاحب حق في ذلك، أو امتنع عن تقديم الكشف الدوري الذي كان من الواجب عليه تقديمه حسب النظام، أو قام بإصدار فـاتورة ضـريبية ولـم يقـم بالمحاسبة عليها بالحبس لمدة عام واحد وغرامة مالية مقـدرها ٤٠٠٠٠٠ شـيكل أو بأربعـة أضعاف قيمة المنفعة.

سادساً: الحبس والغرامة معا

تناولت المادة رقم ١٢٣فقره (أ) وبنودها عقوبة الحبس لمدة ٣ أعـوام مـع غرامـة مقـدارها (١٠٠٠٠٠٠) شيكل مع أربعة أضعاف المبلغ المنوي التهرب من دفعه و حسب المبلغ الأكبر أو بالعقوبتين معا وذلك لمن حاول عدم الالتزام وتسديد مبالغ الضريبة المضافة وإخفـاء صـفقات وإيرادات وخصم مدخلات مع علمه بعدم قانونية هذا الخصم، وقام بنقل بضائع بدون فواتير مع علمه بعدم قانونية هذا التصرف وأجاز هذا البند من النظام منع المكاف من ممارسـة النشـاط لفترة محددة يراها المسؤول وتم سابقا إضافة الصلاحيات التنفيذية و إدراجها في النظام من اجل حسن تنفيذ النظام وعمل الدوائر الضريبية بشكل جيد[1] وقد أجاز النظام في بنوده الخاصة وجود

[1] نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية.

الغرامة الإدارية على صفقات المشتغل و في حال مخالفة النظـام، للتهـرب مـن دفـع وأداء الضريبة بشكل صحيح[١].

سابعاً: عقوبة إفشاء الأسرار

المادة ١٤٤ فقره (أ) أوضحت سرية البيانات والمعلومات لدى الموظفين الذين يعملون في جهاز الضريبة المضافة وبالتالي فالمادة واضحة جدا في تحديد الحبس لمدة سنه وغرامة ٤٠٠٠٠٠ أو بكلتا العقوبتين. لكل شخص أعطى أو أفشى معلومات لا يفترض الإدلاء بها وبالتالي لا يجـوز إفشاء أي معلومة لأي شخص إلا من خلال المسؤول عن ذلك أو في نطاق إجراءات قضائية.[٢]

-المطلب الثالث: مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة.

تساهم الإيرادات الضريبية في فلسطين في تمويل الموازنة بشكل عام، والتى تتكون من:

١. إيرادات ضريبة الدخل على الأرباح.

٢. إيرادات ضريبة القيمة المضافة سواء على السلع المحلية والخدمات وكذلك ضريبة القيمـة المضافة على الاستيراد وكذلك فواتير المقاصة.

٣. إيرادات السلطة الفلسطينية من الجمارك والتي يتم استيفائها على المعابر الإسرائيلية ويـتم تحويلها لخزينة السلطة.

٤. إيرادات السلطة الفلسطينية من الضرائب الأخرى[٣].

---

2 وزارة المالية الفلسطينية، دائرة الجمارك والمكوس، مديرية التخطيط والإحصاء والمعلومات، **الضريبة المضـافة فـي سطور**، ٢٠٠١.

[2] نظام بشأن الرسوم على المنتجات المحلية، رقم ٥٧٤٥ لسنة ١٩٨٥

[3] مشروع قانون الموازنة لسنة ٢٠٠٣

وقد بلغت إيرادات السلطة الفلسطينية من الايرادات الضريبية 357.7 مليون دولار فـى سـنة ١٩٩٥ بينما بلغت 842.2 مليون دولار في سنة 2005، و نلاحظ ان الايرادات الضريبية كانت وعلى مدى السنوات الممتده من عام 1995-2005 قد نمت بشكل مضطرد، ولكن فـي سـنة 2001 انخفضت انخفاضا ملموسا وظاهرا حيث بلغت الايرادات الضريبية فـي هـذا العـام 199.5 مليون دولار فقط ويعود سبب هذا الانخفاض الحاد إلى ما تقوم به إسرائيل وما زالت من حرب مدمرة ومستمرة على الشعب الفلسطيني وعلى اقتصاده وذلك منذ بـدء الانتفاضـة المجيدة في 2000-09-28 مما كان له الأثر البالغ على الإيـرادات بشـكل عـام وخاصـة الضريبية[1]، لكن عادت الايرادات الضريبية في الارتفاع إلى ان وصلت إلى ما وصلت به لسنة 2005 ويعود السبب في هذا التحسن في الايرادات الضريبية إلى السياسات الضريبية المتبعة في الدوائر الضريبية من تسهيلات على المكلفين والسياسات المتبعة في محاربة التهرب الضـريبي والتسهيلات الممنوحة من خلال الخصم التشجيعي في ضريبة الدخل وقد تبين ذلك مـن خـلال مشاركة الايرادات الضريبية أو مساهمتها في الإيرادات العامة،ففي عـام 1995كانـت نسـبة مساهمة الايرادات الضريبية في الايرادات العامة ما نسبية ٧8% في حين وصلت إلى ما نسبته ٦٦% في عام 1996 ارتفعت في العام 1999 إلى ما نسبته 68 %مـن المسـاهمة العامـة للإيرادات الضريبية، إلا أنها عاودت الانخفاض بسبب الاجتياحات المستمرة مـن قبـل جـيش الاحتلال الإسرائيلي وتداعيات الانتفاضة وسياسة الاغلاقات المستمرة للأراضي الفلسطينية وقد بلغت في عام 2003ما نسبته ٦٠% من الايرادات العامة وكذلك هو الحال بالنسبة إلى الأعـوام 2004،2005 فقد بلغت وعلى التوالي في هذه الأعوام ما نسبته 38%-٤4% وفي المتوسط فقد بلغت النسبة للسنوات من عام 1995-2005 ما يقارب على نسبة 50%من الايرادات العامة[3].أما مساهمة الإيرادات الضريبية في الايرادات المحلية فقد كانت مساهمتها بنسـبه مرتفعـة خـلال سنوات الدراسة،وقد بلغت مساهمتها في سنة١٩٩٥ما نسبته 84% مـن الإيـرادات المحليـة و ارتفعت هذه النسبة لتصل في عام 1996.إلى ما نسبته ٩١% وبقيت على هذا المعدل تقريبا إلى ان وصلنا إلى عام 2001 حيث انخفضت هذه النسبة إلى 69.4% أما فـي عـام 2002 فقـد

[1] عبد الرازق، عمر: **هيكل الموازنة العامة الفلسطينية**، (ماس) رام ا سنة٢٠٠٢، ص١٢٧.

[3] ابو كرش، شريف:**إدارة المنازعات الضريبية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، ط١، ص.٢١١

وصلت النسبة إلى 82% أما في الأعوام ٢٠٠٣،٢٠٠٤، فقد بقيت نسبة مساهمتها في الإيرادات المحلية بنفس المعدل[1].

المطلب الرابع: مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في تمويل الإيرادات الضريبية:

يعود السبب في ارتفاع الايرادات الضريبية بشكل عام إلى دور ضريبة القيمة المضافة في تمويل هذه الايرادات والتي هي جزء مهم من الايرادات سواء العامة أو المحلية حيث تعتبر ضريبة القيمة المضافة حالياً دخلاً رئيسياً في فلسطين، فقد حققت ضريبة القيمة المضافة تطوراً ملحوظاً خلال السنوات السابقة في نمو الإيرادات أما مساهمتها في تمويل الموازنة، فإنه وكما ذكرنا سابقاً فان ضريبة القيمة المضافة تقسم إلى قسمين:

١. ضريبة القيمة المضافة التي يتم جبايتها في مناطق السلطة الفلسطينية وتسمى ضريبة القيمة المضافة على الناتج المحلي.

٢. ضريبة القيمة المضافة التي يتم الحصول عليها من خلال المقاصة مع إسرائيل وضريبة القيمة المضافة والخاصة بالاستيراد فيتم تنفيذها على النحو التالي: فهي إما من خلال فاتورة المقاصة والتي يتم الحصول عليها عند قيام فكرة التبادل السلعي بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي، حيث يقوم الجانب الإسرائيلي بجباية الضريبة على القيمة المضافة من المشتغل الفلسطيني والعكس صحيح ويتم وكما أسلفنا سابقاً عمل تقاص بين الجانبين وبالتالي تحويل الفرق لخزينة السلطة الفلسطينية مقابل رسوم تحصيل بنسبة ٣٪ من المبالغ المحصلة لصالح السلطة الفلسطينية.

أو ضريبة القيمة المضافة والخاصة بالمقاصة عند الاستيراد فهي عبارة عن ضريبة القيمة المضافة التي يدفعها المشتغل الفلسطيني عند قيامه بالاستيراد من الخارج، وذلك عن طريق الموانئ لصالح خزانة السلطة الفلسطينية أيضاً مع رسوم تحصيل بحيث يحصل المشتغل الفلسطيني أيضاً على بيان جمركي مكتوب عليه وباللغة العبرية مستورد خاص بمناطق الحكم

[1] عبد الرازق، عمر، **هيكل الموازنة العامة الفلسطينية**، (ماس) رام ا سنة٢٠٠٢ ص١٢٧.

الذاتي، وهذا البيان يحتوي على وصف كامل بالبضائع المستوردة ونسبة الضرائب عليها وكذلك الجمارك وضريبة الشراء إذا كانت هذه السلع تخضع أم لا. [١]

وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من أهم روافد الخزانة العامة ومـن خـلال الجـدول رقـم (١) والمرفق نلاحظ أن هذه الضريبة قد شكلت رافداً هاماً من روافد الإيرادات الضـريبية والعامـة بشكل عام. فقد بلغت نسبة مساهمة الضريبة المضافة إلى الايرادات العامة مـا نسـبته 33 % وذلك في العام 1995 بحيث ارتفعت النسبة إلى ٤٧ % وذلك في العام 1996 وفي سنة ١٩٩٧ انخفضت النسبة لتصل إلى ٢٩% وانخفضت في سنة ١٩٩٨ لتصل إلى ٢٧% وقد عاودت في الارتفاع في السنتين التاليتين ١٩٩٩و ٢٠٠٠ لتصل إلى ٣٥% و٣٢%على التوالي، أما في عام 2001 وحسب الجدول رقم (٢)فقد انخفضت هذه النسبة إلى ١٤%وقد عاودت في الارتفاع في سنة ٢٠٠٢ حيث وصلت إلى 23 %وفي عام 2003وصلت إلى ٣٧% وفـي العـام 2004-2005 بلغت النسبة مايقارب٢٨%-٢٤%. وقد بلغت نسبة مساهمتها من الإيرادات المحلية في عام ١٩٩٥ ما نسبته 58٪ وفي عام 1998وصلت النسبة إلى ٣٩%وعاودت في الارتفاع فـي السنوات اللاحقة لتصل إلى ٥٠%وبقيت ضمن هذا المستوى وهذا يقودنا إلى أن هذه الضـريبة وبشقيها الضريبة على القيمة المضافة على الناتج المحلي والضريبة، ومـن خـلال المقاصـة تشكلان الرافد والدور الأساسي في تمويل الموازنة بشكل عام وتؤثر على الإيـرادات المحليـة بشكل ايجابي ومرتفع[٢].

ويجب أن نؤكد أن السنوات الماضية وما رافقها من تطورات على مستوى الاقتصـاد العـام ادى إلى ان تكون الضريبة على القيمة المضافة من اهم الايرادات الضريبية ومن اهم الضرائب غير مباشرة. أما عن مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الايرادات الضريبية فقد بلغـت نسـبة مرتفعة خلال سنوات الدراسة فهي تشكل ما نسبته ٦٠%-٧٠ %من الايرادات الضريبية وذلك لكل السنوات. ولقد بلغت في سنة ١٩٩٥ ما نسبته ٦٩ % وارتفعت في العام ١٩٩٦ لتصـل إلى ٧٠% وقد استمرت على هذا المعدل خلال سنوات الدراسة.

[1] عبد الكريم، نصر، موسى، نائل، **الموازنة الفلسطينية،** سنة١٩٩٥-٢٠٠٠، ص٦٩١.

[2] صبري، نضال، **السياسات الضريبية في فلسطين،** معهد الإعلام والسياسات الصحية والتنموية، ص٣٢.

أما فواتير المقاصة وضريبة القيمة المضافة المحصلة فإنها تعتبر ايضا عاملا مـؤثرا فـي تحصيلات ضريبة القيمة المضافة و تشكل إيرادا مهما من ايرادات السلطة الفلسطينية فقد بلغت في العام ١٩٩٥ ما نسبته 51 % من الضريبة المضافة بشكل كامل وفي العـام ١٩٩٦ بلغـت النسبة 52% من الضريبة المضافة وقد حافظت على هذا المستوى خلال سنوات الدراسة وقـد ارتفعت في سنة ٢٠٠٢ لتصل إلى ٧٨ % الا أنها بقيت ضمن معدل ٥٠% كمتوسـط خـلال سنوات الدراسة.

ولا بد من التأكيد على أن ضريبة القيمة المضافة تظهر في بند الموازنة في جانب الإيـرادات العامة من خلال ضريبة القيمة المضافة على الناتج المحلي وضريبة القيمة المضافة المحولة من الخارج، وكذلك ضريبة الشراء والمكوس على المحروقات والمكوس على السجائر[١].

أما من ناحية ايرادات السلطة الفلسطينية من الجمارك فإننـا نـرى ان ايـرادات السـلطة الفلسطينية قد ارتفعت من بداية استلام السلطة لشؤون الضرائب وخلال سنوات الدراسة فبعد ان كانت ٥٩,٧ مليون دولار ارتفعت لتصل إلى ١٠٩,٥ مليـون دولار فـي سـنة ١٩٩٦ والـى ١٤٨,٤مليون دولار في سنة ١٩٩٧ وقد قفزت بعدها لتصل إلى ٢٤٧ مليون في سـنة ١٩٩٨ والى ٣٠١,٨ مليون في سنة ١٩٩٩ وبعدها ارتفعت لتصل إلى ٣٢٥,٨ مليون دولار في سـنة ٢٠٠٠ الا أنها عادت وانخفضت إلى ٨,١ مليون دولار في عام ٢٠٠١ وذلك بسبب الانتفاضـة والاغلاقات الاقتصادية من قبل الجانب الإسرائيلي للمناطق الفلسطينية وما رافقـه مـن ركـود اقتصادي في المناطق، وقد عاودت إلى الارتفاع في السنوات اللاحقة لتصل إلى ٧٥,٤ في العام ٢٠٠٢ وبعدها قفزت لتصل إلى ١٩٦,٠٤ مليون دولار في سـنة ٢٠٠٣ أمـا فـي الأعـوام ٢٠٠٤،٢٠٠٥ فقد وصلت ايرادات السلطة من الجمارك مبلغ وقدره ٢٤٧،٢١٢,٩ وذلك علـى التوالي.ونلاحظ ان هذا الارتفاع الملحوظ في ايرادات السلطة من الجمارك قد اثر سـلبا علـى الزيادة المتوقعة في ايرادات السلطة من ضريبة القيمة المضافة والمحولة من الجانب الإسرائيلي من خلال فواتير المقاصة والناتجة من مشتريات المكلفين الفلسطينيين من الجانب الإسـرائيلي،

---

[1] الجعفري، محمود، العارضة، ناصر: **السياسات التجارية المالية والفلسطينية وتأثيرها على ميزان العجز التجـاري** ، ٢٠٠٢، ص١٦.

مما يؤكد اتجاه المكلفين نحو الاستيراد وبالتالي تعزيز التأكيد على أن النسبة العامة من المجتمع الفلسطيني هو مجتمع مستهلك أكثر من ان يكون مجتمعا منتجا.

ونلاحظ ان مساهمة ضريبة الدخل في تمويل الايرادات الضريبية كانت منخفضة وذلـك لعـدة أسباب من أهمها:

١- انخفاض مستوى دخل الغالبية العظمى من السكان الفلسطينيين عن حد الإعفاء المقرر حسب قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٤ والذي كان مطبقا حتى نهاية سنة ٢٠٠٥ وذلك بعكس الضرائب الغير مباشرة والتي يتم جبايتها من الجميع دون استثناء.

٢- عدم توفر أداة جباية قوية وحازمة لدى الجهات الإدارية بحيث يتم تنفيذ القانون من خلالهـا وذلك اعتمادا على صعوبة إحضار المكلفين لدوائر ضريبة الدخل لعدم حاجة المكلفين للـدائرة وهذا أيضا بعكس الضريبة على القيمة المضافة والتي توجب على المكلفين الحضور باسـتمرار للدائرة لإنهاء معاملاتهم فيها[1]

وقد كان من المهم على مشرعنا الفلسطيني وهو يشرع قانون الضريبة على الدخل رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤ أن يعمل على تشجيع المكلفين، على التصريح عن كافة إيـراداتهم الضـريبية وكـذلك المدخلات الضريبية والتي من أهمها فاتورة المقاصة وذلك لأنها تشكل القدر الأكبـر والإيـراد الأهم من الإيرادات الضريبية من حيث تمويل الموازنة العامة. ومنح إعفاءات من ضريبة الدخل لمن يحضر هذه الفواتير ولا يقوم بتهريبها أو عدم الحصول عليها.

1 معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، **المراقب الاقتصادي** ع١٠، ٢٠٠٣، ص٦٠.

جدول رقم (١): هيكل الموازنة العام من سنة ١٩٩٥– ١٩٩٩/ مليون دولار**

البيان/ السنه	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩	٢٠٠٠
الإيرادات العامة	٧٥٠	٩٠٠,٩	٩٢٨,٨	١٠٨٤	١١٣٦	١٣٦٤
الإيرادات المحلية	٤٢٥	٦٥٧,٢	٦٤٧,٥	٧٥٣,٨	٩٠١,٣	٩٦٣,٧
الإيرادات الضريبية	٣٥٧,٧	٥٩٨,٤	٥٠٢,٣	٦١٥,٨	٧٨٢,٢	٨٤٧,٧
مجموع ضريبة القيمة المضافة	٢٤٧,٨	٤١٩,٥	٢٦٧,٩	٢٩٠,٨	٣٩٢,٧	٤٤٠,٣
ضريبة القيمة المضافة على المقاصة	١٢٦,٤	٢١٨,٢	١٤١,٦	١٥٧	١٩٢,٥	٢٢١,٥
الجمارك	٥٩,٧	١٠٩,٥	١٤٨,٤	٢٤٧	٣٠١,٨	٣٢٥,٨
الضريبة على الدخل	٤٩,٥	٥٩,٣	٨٦	٧٥,٨	٨٦,٣	٨٠,٢
ضرائب أخرى	٠,٠٧	١٠,١	٠	٢,٢	١,٤	١,٤
إيرادات غير ضريبية	٦٧,٣	٥٨,٨	١٤٥,٢	١٣٨	١١٩,١	١١٦
منح خارجية	٣٢٥	٢٤٣,٧	٢٨١,٣	٣٣٠,١	٢٣٥	٤٠٠
نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة	%٤٨	%٦٦	%٥٤	%٥٧	%٦٨	%٦٢
نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية	%٨٤	%٩١	%٧٨	%٨٢	%٨٧	%٨٨
نسبة الضريبة المضافة إلى الإيـرادات العامة	%٣٣	%٤٧	%٢٩	%٢٧	%٣٥	%٣٢
نسبة الضريبة المضافة إلى الإيـرادات المحلية	%٥٨	%٦٤	%٤١	%٣٩	%٤٤	%٤٦
نسبة الضريبة المضافة إلى الإيـرادات الضريبية	%٦٩	%٧٠	%٥٣	%٤٧	%٥٠	%٥٢
نسبة المقاصة من المضافة	%٥١	%٥٢	%٥٣	%٥٤	%٤٩	%٥٠

*مصدر سنة ١٩٩٥: اشتيه أسد: **التهرب الجمركي وأثره في الإيرادات الجمركية**: (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية- نابلس، فلسطين٢٠٠٥.

* مصدر السنوات من ١٩٩٦- ٢٠٠٠ الخطيب، كمال، **دور الايرادات الضريبية في تمويل الموازنة من١٩٩٦-٢٠٠٣** (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية- نابلس، فلسطين٢٠٠٦.

جدول رقم (٢): هيكل الموازنة العام للسنوات من سنة٢٠٠١-٢٠٠٥/مليون دولار*

البيان/ السنه	**٢٠٠١**	**٢٠٠٢**	**٢٠٠٣**	**٢٠٠٤**	**٢٠٠٥**
				فعلي	**مقدر**
الإيرادات العامة	١٠٥٣	٧٥٠,١٤	١٠٣١,٦	١٧٠٥,٢	١٩٢١,٩
الإيرادات المحلية	٢٨٧,١	٣٣٨,٢٤	٧٤٩,٦٩	٨٠٥,٢	١٠٠٢,٦
الإيرادات الضريبية	١٩٩,٥	٢٧٨,٦٤	٦١٥,٩٩	٦٥٦,٤	٨٤٢,٢
مجموع ضريبة القيمة المضافة	١٤٤,١	١٧٥,٧	٣٧٩,٠٧	٤٠٧,٤	٥٣٤,٦٤
ضريبة القيمة المضافة على المقاصة	٧٠,٣	١٣٦,٨	١٧٣,٨	٢٣٦,٤	٢٢٧
الجمارك	٨,١	٧٥,٤	١٩٦,٠٤	٢٢١,٩	٢٤٧
الضريبة على الدخل	٤٦,١	٢٦,٧٨	٣٩,٨٧	٣٦,١	٥٩,٧
ضرائب أخرى	١,٢	٠,٧٦	١,٠١	٠	٠,٨٦
إيرادات غير ضريبية	٨٧,٦	٥٩,٦	١٣٣,٧	١٤٨,٨	١٨٠,٤
منح خارجية	٧٦٥,٩	٤١١,٩	٢٨١,٩٤	٩٠٠	٨٩٩,٣
نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة	%١٩	%٣٧	%٦٠	%٣٨	%٤٤
نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية	%٦٩	%٨٢	%٨٢	%٨٢	%٨٤
نسبة الضريبة المضافة إلى الإيرادات العامة	%١٤	%٢٣	%٣٧	%٢٤	%٢٨
نسبة الضريبة المضافة إلى الإيرادات المحلية	%٥٠	%٥٢	%٥١	%٥١	%٥٣
نسبة الضريبة المضافة إلى الإيرادات الضريبية	%٥٢	%٦٣	%٦٢	%٦٢	%٦٣
نسبة المقاصة من المضافة	$%٤٩	%٧٨	%٤٦	%٥٨	%٤٢

*مصدر السنوات من ٢٠٠١-٢٠٠٣: الخطيب كمال:**دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة للفترة ١٩٩٦ -٢٠٠٣** (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة النجاح الوطنية- نابلس، فلسطين.

* مصدر سنة ٢٠٠٤ مشروع قانون الموازنة العامة لسنة ٢٠٠٥ (مقدر).

* www.Mof.gov.ps مصدر سنة ٢٠٠٥.

الفصل الثالث

ضريبة المبيعات الأردنية وكافة إجراءاتها

- المبحث الأول: التكليف بضريبة المبيعات، أحكام التسجيل، مكان الصفقة، الإقرار الضريبي وكيفية تعبئته.
  - المطلب الأول: التكليف بضريبة المبيعات
  - المطلب الثاني: أحكام التسجيل بضريبة المبيعات.
  - المطلب الثالث: مكان الصفقة
  - المطلب الرابع: الإقرار الضريبي وكيفية تعبئته.
- المبحث الثاني: استحقاق ضريبة المبيعات وتحصيلها، وخصم الضريبة، الإعفاءات الضريبية وأسباب التهرب وطرق المكافحة.
  - المطلب الأول: استحقاق الضريبة وتحصيلها.
  - المطلب الثاني: خصم الضريبة وردها.
  - المطلب الثالث: الإعفاءات حسب قانون ضريبة المبيعات.
  - المطلب الرابع: أسباب التهرب وطرق المكافحة.
- المبحث الثالث: الجنح والعقوبات، المحاكم وأصول المحاكمات، التقادم وسقوط الدعوى والاستفادة من الحد الأقصى للقانون ومدى المساهمة في تمويل الموازنة.
  - المطلب الأول: التبليغ والتنفيذ.
  - المطلب الثاني: الجنح والعقوبات

- المطلب الثالث: المحاكم وأصول المحاكمات

- المطلب الرابع: التقادم وسقوط الدعوى.

- المطلب الخامس: الاستفادة من الحد الأقصى لميزات القانون.

- المطلب السادس: مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة.

- المطلب السابع: مدى مساهمة ضريبة المبيعات في تمويل الإيرادات الضريبية.

- المبحث الخامس: أوجه الشبه والاختلاف بين ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات.

- المطلب الأول: أوجه الشبه

- المطلب الثاني: أوجه الاختلاف.

الفصل الثالث

ضريبة المبيعات الأردنية وكافة إجراءاتها

المبحث الأول: التكليف، أحكام التسجيل، مكان الصفقة، الإقرار الضريبي وكيفية تعبئته:

المطلب الأول: التكليف بضريبة المبيعات:

تعتبر ضريبة المبيعات من أهم الضرائب غير المباشرة في الأردن، وتشكل احد مصادر الإيرادات الضريبية، وقد فرضت لأول مرة في الأردن بموجب قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (٦) لسنة ١٩٩٤، وبدأ في تطبيقها في العام ١٩٩٥.

وقد ازدادت إيراداتها بالسنوات الأخيرة و شكلت مصدر رئيسي من مصادر إيرادات الدولة في الأردن، وقد تجاوزت إيرادات ضريبة المبيعات في عام ٢٠٠٣ عن مبلغ "٥٠٠" مليون دينار[١].

عرفت المادة الثانية من القانون المكلف بأنه أي شخص يستورد أو يبيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو كلتيهما معاً وفق أحكام هذا القانون وتم تسجيله أو كان ملزماً بالتسجيل ٢.

ولا بد قبل توضيح هذا التعريف من أن نعرج على تعريفين مرتبطين به الأول وهو الشخص حيث عرفته نفس المادة بأنه: "الشخص الطبيعي أو الاعتباري".

ومن هذا التعريف أيضاً يمكننا القول أن المكلف هو أي شخص طبيعي أو اعتباري يستورد أو يبيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو كلتيهما معاً وتم تسجيله لدى دائرة الضريبة العامة على المبيعات أو كان ملزماً بالتسجيل وفقاً لأحكام القانون.

ولا بد هنا من الإشارة أن الفقرة (ج) من المادة (٥) من القانون قد بينت أن أي جهة تقوم بالبيع أو الاستيراد للسلع أو الخدمات أو كليتهما تعتبر شخصاً طبيعياً بغض النظر عن صفتها، وهذا

1 **www. Sales and income tax. com**

[2] أبو نصار، محمد. المشاعلة، محفوظ: محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، المكتبه الوطنيه، عمان، ط٣. ٢٠٠٥. ص ٤٨٣.

يعني أن الجهات الرسمية والمؤسسات مثل المؤسسة العسكرية أو المدنية، وكـذلك المؤسسـات التطوعية وغير الربحية مثل الجمعيات الخيرية والأندية وغيرها، كل هذه الجهات تعتبر شخصاً وتخضع للضريبة أن كانت تمارس نشاطاً خاضعاً للضريبة وبلغت الإيرادات حد التسجيل وهي بهذا تتساوى مع الأشخاص والمؤسسات الخاصة[1]

وهذا اعتبار منطقي لأنه ينسجم مع أساس الضريبة العامة على المبيعات والتي من أهم ميزاتها الأساسية الحيادية، بحيث لا نغفل أن تكون مبيعات مطعم تابع لنادي رياضي معفاة من الضريبة على المبيعات في حين تخضع المطاعم الأخرى.

أما المادة (١٤) في الفقرة (ج) فقد حددت أن اشتراك اكثر من شخص في بيـع سـلعة معينـة وتقديم خدمة معينة خاضعة للضريبة العامة على المبيعات وبلغت إيراداتهم السنوية حد التسجيل يتم اعتبارهم ولغايات التسجيل بالضريبة على المبيعات شخصا واحدا، وذلك من خـلال جمـع كافة مبيعاته، وأوجبت عليهم التسجيل لدى الدائرة وأعطت له الخيار في التسجيل إما منفردين أو تحت رقم واحد ومثال عملي على نص هذه المادة في حالة ممارسة نشاطات مكملـة لبعضـها البعض أي في حالة مثلا ان يقوم شخصا بصناعة الأبواب الحديدية ومن ثم يقوم شخصا اخـر معه بتركيب هذه الأبواب فإنه ولغايات حد التسجيل يعتبر هذا العمل وكأنه قد تم مـن شـخص واحد

حد التسجيل: حد التسجيل المقرر، هو عبارة عن الحد الذي يعين بنظام يصدر بمقتضى أحكـام هذا القانون ويصبح المكلف بالضريبة ملزما بالتسجيل عند بلوغ إيراداته السنوية خـلال اثنـي عشر شهرا متتالية عند هذا الحد وفي حال عدم التسجيل يكون مخالفـا لأحكـام هـذا القـانون ويخضع للعقوبات الواردة في المادة (٣٤) من جرائم التهرب وعقوباتها والواردة في القـانون، أما حد التسجيل المقرر وفق أخر تعديل صدر من مجلس الوزراء الأردني وهو:

[1] عبيدات،رفعت: مرجع سابق، ص٢٣.

حد التسجيل للمكلف المستورد هو التسجيل في شبكة المكلفين بالضريبة العامة علـى المبيعـات مهما بلغ حجم استيراده.

١- حد التسجيل للتاجر (١٠٠٠٠) دينار

٢- حد التسجيل للصانع (٦٠٠٠٠) دينار

٣- حد التسجيل لمؤدي الخدمة (٣٠٠٠٠) دينار

٤- في حال ممارسة أكثر من نشاط من هذه النشاطات السابق ذكرها ففي هذه الحالة يطبـق عليه الحد الأدنى لهذه الأنشطة.

ويعرف التاجر: فهو الشخص الذي يقوم بأعمال تجارية وذلك ببيع ما اشتراه من سلع خاضـعة للضريبة لأشخاص أخريين دون إدخال أي تصنيع عليها.

أما الصانع فهو عبارة عن الشخص الذي يقوم باستخراج الخامات الطبيعية أو تحويـل المـادة بوسائل الإنتاج المختلفة إلى منتج جديد وذلك بتغيير شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها بما في ذلك العمليات الكيماوية والخلط والقص والتشكيل والتعبئة والتغليف ويستثنى من ذلك ما يقوم به التاجر من تعبئة عند البيع للمستهلك النهائي. أما مورد الخدمة فهو كل شخص يتولى توريـد الخدمة الخاضعة للضريبة أو يقوم بتأديتها.

المطلب الثاني: أحكام التسجيل وإجراءاتها.

أوجب المشرع الأردني على كل مستورد أو تاجر أو صانع أو مقدم خدمة ضـرورة التسـجيل لدى دائرة الضريبة العامة على المبيعات، وذلك في حال تجاوز إيراداته السنوية الحـد المقـرر للتسجيل.

وعملية التسجيل تعني أن على الشخص المسجل عند قيامه ببيع بضاعة أو تقديم خدمة تحصـل ضريبة المبيعات على فاتورة البيع الصادرة من طرفه للمشتري وبنسبة الضـريبة المفروضـة

والمقدرة بالقانون، وبعدها يتم تقديم إقرار بالضريبة المحصلة وتوريدها للدائرة في الأوقات التي حددها القانون، وفي حال ممارسة أكثر من نشاط في آن واحد يطبق حد التسجيل الأدنى، وتجمع المبيعات لجميع النشاطات لغايات احتساب الحد الأدنى للتسجيل، وكذلك لغايات حد التسجيل يتم احتساب الإيرادات دون احتساب الضريبة عليها وإضافتها لمجموع الإيرادات، بل يجب أن تكون الإيرادات دون الضريبة حد التسجيل بالضريبة[1].

أما عن موعد قيام الشخص بعملية التسجيل فقد حددت المـادة (١٣) مـن القـانون، أن علـى الشخص الذي يقوم ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة، وجوب التسجيل لدى الدائرة، وذلـك من خلالً النموذج المختص بذلك والمعد لهذه الغاية، وذلك في حال حلول أي من التواريخ التالية أيهما اسبق اعتماداً على نص المادة (١٣) ببنودها المختلفة من القانون:

١- تاريخ البدء بمزاولة عمل جديد يتعلق ببيع سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة في حال تبين أن مبيعاته للأشهر التالية لغاية ١٢ شهر، قد تجاوزت حد التسجيل والمبينة مسبقاً.

٢- نهاية فترة اثنتي عشر شهرا متتالية تبلغ قيمة مبيعات الشخص من السلع والخـدمات حـد التسجيل.

٣- نهاية الفترة احد عشر شهراً متتالية تبين فيها للشخص أن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة قد تبلغ حد التسجيل المعين.

أما البند (ب) من المادة نفسها فلقد أوجبت على المكلف المستورد التسجيل لدى الدائرة بغـض النظر عن حجم مبيعاته وحتى الوصول إلى حد التسجيل إلا باستثناء أنها للاستعمال الشخصـي فقط مع طلب الإثباتات القانونية لذلك.

وقد أتاحت المادة (د) من القانون للمدير تسجيل أي مكلف لا يرغب فيها بالتسجيل في الموعـد المحدد[2]

---

[1] أبو نصار، محمد. المشاعلة، محفوظ. الشهوان، فراس: **مرجع سابق،** ٢٠٠٥. ص٤٨٦.

[2] وزارة المالية الأردنية: **نشرة الوعي الضريبي** بالعدد الخامس سنة ٢٠٠٤

أما المادة (١٤) من القانون في البند (ب) فقد أجازت للمكلف طلب التسجيل في الدائرة مع عدم بلوغه حد التسجيل وسريان الأحكام الخاصة بالتسجيل واستيفاء الضرائب، وذلك على الرغم من عدم بلوغه حد التسجيل المقرر، وإجراءات التسجيل قد تمت بناء على طلبه.

والمكلف الذي يتقدم بطلب التسجيل وهو غير ملزم بالتسجيل، فهو يتقدم بهذا الطلب ليحصل على الامتيازات التالية:

١- ضريبة المدخلات القابلة للخصم اكبر من ضريبة المبيعات، المكلف هنا لا يستطيع استرداد ضريبة هذه المدخلات إلا بعد التسجيل، وذلك مثل المكلف الذي يقوم بالتصدير، أو لديه مبيعات خاضعة للضريبة بنسبة صفر.

٢- حاجة وضرورة المكلف لفواتير مبيعات ضريبة لأنه يتعامل مع زبائن مسجلين بالدوائر المعنية، وفي حال عدم التسجيل لا يكون له الحق في إصدار فواتير ضريبية مطلقاً، وذلك اعتماداً على عدم التسجيل وبالتالي سيضطر المكلف في الحالتين المذكورتين التسجيل لدى الدائرة[١].

وللمدير أيضا واستنادا لنص الماده (١٤) من القانون في حال إثبات المكلف انخفاض مبيعاته عن حد التسجيل إعفائه من دفع الضريبة على كافة السلع والخدمات التي بحوزة المشتغل لحظة طلبه الإعفاء، بحيث يتم تقييمها حسب سعر السوق السائد أو الكلفة أيهما اقل، وبالتالي يتم دفع الضريبة اعتماداً على ذلك، ويجب على المكلف دفع الضريبة من خلال الإقرار الضريبي النهائي، وذلك بعد تحرير فاتورة ذاتية لنفسه بالسلع الموجودة لديه لحظة الإعفاء[*].

اما بخصوص التعليمات والقواعد الخاصة بالإجراءات المتعلقة بالتسجيل لدى دائرة الضريبة العامة على المبيعات وذلك ليكون التسجيل كاملا وغير منقوص فان التعليمات الخاصة بالتسجيل

---

[1] وزارة المالية الاردنية، **دليل التسجيل في ضريبة الدخل والمبيعات**، سنة ٢٠٠١.

[*] تنص المادة المذكورة انه إذا تقدم المكلف بطلب إلغاء تسجيله اعتمادا على انه أصبح غير ملزم بالتسجيل وفق أحكام القانون فالضريبة تستحق على جميع السلع الخاضعة والتي هي بحوزة المكلف ويتم احتساب الضريبة على أساس سعر السلعة السائد في السوق أو سعر الكلفة بتاريخ إلغاء التسجيل ايهما اقل.

والشروط والقواعد الصادرة من دائرة الإعلام التابعة لدائرة المبيعات تبين ماهية هذه الإجراءات والتي أوجبت على المكلف بالضريبة الالتزام بها وتقوم هذه الدائرة بطرح نشرة دورية تتعلـق بإجراءات التسجيل وبالتالي وصف الآلية اللازمة للتسجيل وهذه الآلية هي ما يلي:

أولاً: نموذج التسجيل والذي يوجب على المكلف إرفاق وثيقة إثبـات شخصـية تبـين الـرقم الوطني، وكذلك وثيقة إثبات شخصية للمالك أو للشخص المفوض بالتوقيع، أو من ينيبه خطيـاً، وصورة مصدقة عن شهادة التسجيل لدى مراقب الشركات إذا كـان مسـجلاً بموجـب قـانون الشركات والشخص هنا شخصاً اعتبارياً، وكذلك صورة رقم ضريبة الدخل أن وجدت وبطاقـة المستورد.

ثانياً: نموذج التعهد والالتزام والذي يتعهد المكلف من خلاله بإعلام الدائرة خطياً على النمـوذج المعتمد لديها بأية تغييرات تطرأ على البيانات الواردة في طلب التسجيل، وذلك خلال ٣٠ يوماً، من تاريخ حدوث هذه التغييرات الجديدة.

ثالثاً: وتحدد مدة التسجيل وفقاً لما يلي:

أ) بلوغ الشخص حد التسجيل اعتماداً على نص المادة (١٣) من القانون.

ب) خلال ٣٠ يوماً من تاريخ الوصل المالي الخاص بدفع الضريبة على أول اسـتيراد لسـلعة خاضعة للضريبة.

ت) خلال ٣٠ يوماً من تاريخ أول استيراد لخدمة خاضعة للضريبة وفي حالة تعذر تحديد هـذا التاريخ تبدأ المدة من تاريخ دفع أو تحويل بدل هذه الخدمة.

رابعاً: ويقدم طلب التسجيل مباشرة إلى المدير ويرفق به كافة البيانات اللازمـة وموقعـة مـن المالك الرئيسي لهذا النشاط.

خامساً: يتم تعيين رقم تسجيل للشخص المتقدم بطلب التسجيل تثبت على الشهادة التي تصدر من قبل الدائرة بهذا الخصوص وموقعة من المدير أو من ينيبه على أن توضع فـي مكـان بـارز وظاهر للعيان.

سادساً: تتضمن شهادة التسجيل نوع النشاط، اسم مالك النشاط، الاسم التجاري، الرقم التجـاري، تاريخ التسجيل، اسم الفرع/ الفروع التابعة للنشاط إن وجدت وترسل هذه الشهادة بواسطة البريد المسجل على العنوان البريدي، والمثبت على طلب التسجيل المقدم للدائرة، ويتم تصـديق عـدة صور بعدد الفروع من الدائرة[1].

سابعاً: يجوز للمدير تسجيل أي شخص تسجيلاً مؤقتاً في أي من الحالتين:

أ) قيام الشخص بالتسجيل عن طريق الانترنت على أن يقدم الوثائق اللازمـة لـذلك التسـجيل للدائرة خلال أسبوعين.

ب) ضبط مكلف ملزم بالتسجيل ولم يسجل بالضريبة، وذلك لغايات متابعته داخلياً إلى أن تبـين ثبوت أو عدم ثبوت التزامه بالتسجيل وفق أحكام القانون[2].

ثامناً: أما مباشرة استيفاء الضريبة العامة على المبيعات بحيث انه يجب مسك سجلات الضريبة العامة على المبيعات واستيفاء الضريبة من الزبائن من اليوم الذي تم تحديده لدى الدائرة وهـو تاريخ شهادة التسجيل الصادرة من الدائرة ولا بد هنا من توضيح مفهوم هـام وهـو الضـريبة العامة على المبيعات، حيث أوضحت المادة (٤) من القانون، انه يعد بيعاً لغايات هـذا القـانون انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة أو توريدها من البائع إلى المشتري لقاء بدل، ويعد بيعاً بحكم القانون استعمال السلعة من قبل المكلف لأغراضه الخاصة، أو تمكينه لغير من ذلك مقابل بـدل أو بدون بدل، أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية الناقلة للملكية.

---

1 قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ٦ لسنة ١٩٩٤

2 وزارة المالية الأردنية. **نشرة**، سؤال وجواب صادرة من دائرة ضريبة الدخل والمبيعات سنة٢٠٠٤

وبقي أن نبين أن المسجل يعتبر مكلفاً وفقاً لأحكام القانون، حتى وان فقد شروط تكليفه، وذلك ما لم يتم إلغاء هذا التسجيل، ومثال ذلك شخص انخفضت إيراداته دون الحد الخـاص بالتسـجيل بالضريبة، وذلك بعد التسجيل يبقى مسجلاً بالضريبة إلى أن يقوم هو شخصياً بإلغـاء التسـجيل بالضريبة، وبيان أسباب هذا الإلغاء واثبات كافة الوقائع القانونية والأدلة التي توضح انخفـاض إيراداته ومبيعاته عن حد التسجيل بالضريبة العامة على المبيعات

والمادة (١٣) من القانون أوضحت في بندها (أ) وفروعه أن بإمكان أي شخص أو مؤسسـة أو شركة أو ملكية فردية ويمارسون أعمالا خاضعة للضريبة أن يتقدم بطلب تسجيل لدى الـدائرة، ولكنه يتوجب على جميع المكلفين الخاضعين للضريبة القيام بالتسجيل في الضريبة العامة علـى المبيعات بشكل إلزامي إذا تجاوزت مبيعاتهم أو إيراداتهم من السلع والخـدمات الخاضـعة حـد التسجيل المقدر خلال اثني عشرا شهراً متتالية[1]

المطلب الثالث: مكان الصفقة.

إن المكان الذي تطبق فيه ضريبة المبيعات هو المملكة الأردنية الهاشـمية جميعهـا، فهـي لا تختص بمحافظة أو منطقة دون الأخرى، وبما في ذلك المدن والأسواق الحرة، فهـي تخضـع للضريبة على المبيعات، أي تطبق على ما يستورد لهـا أو يبـاع داخلهـا لغايـات اسـتعمال الأشخاص المتواجدين فيها، أو لأي غاية لا تتعلق بمزاولة العمل المرخص به داخل تلك المدن والأسواق، أما ما يتم استيراده داخلها لغايات مزاولة العمل المرخص به داخلها فهو لا يخضـع للضريبة على المبيعات.

وينطبق الشيء نفسه على البضائع التي تكون في وضـع الرسـوم المعلقـة أي التـي تـدخل المستودعات التي عرفها قانون الجمارك والتي تكون الرسوم والضرائب فيها بوضـع معلـق، فجميع ما يتم استهلاكه داخل هذه المستودعات يخضع للضريبة على المبيعات بمـا فـي ذلـك

[1] قانون الضريبة العامة على المبيعات بند "٢" من المادة ١٤

الخدمات التي تقدمها إدارة هذه المستودعات والمسماة "البوندد" في حين أن البضاعة نفسها تخضع للضريبة عند الإفراج عنها.

وعلى الرغم من عدم تطرق قانون الضريبة العامة على المبيعات إلى موضوع النطاق الضريبي من خلال وضع تعريف ورسم حدود له، إلا انه يمكن استنباط هذا النطاق من خلال معطيات وتحديدات هذا القانون والتي تبينها مواده وفقراته المتعلقة بالإخضاع للضريبة أو عدم الإخضاع.

ويجب الإيضاح أن الضريبة تخضع نشاط المكلف ما دام داخل هذا النطاق لكنها لا تتدخل في نشاطاته التي تجري خارج النطاق، ومثال ذلك لو كان شخصاً يملك مصنعاً لإنتاج سلعة معينة خاضعة في محافظة عمان ومصنعاً آخر ينتج نفس السلعة في المنطقة الحرة في الزرقاء فإن مبيعاته من السلعة التي ينتجها المصنع الموجود في عمان تحتسب لغايات حد التسجيل.

ولا تحتسب مبيعاته التي ينتجها مصنعه المقام في المنطقة الحرة لهذه الغاية طبعاً، إلا إن كانت منتجات هذا المصنع تباع للاستهلاك داخل المنطقة الحرة بالصورة الخاضعة للضريبة والتي تم بيانها[1].

المطلب الرابع: الإقرار الضريبي وكيفية تعبئته.

يتم تعبئة الإقرار الضريبي من خلال الحصول على الإقرار الضريبي من الدائرة المختصة، لضريبة المبيعات العامة، ويقسم الإقرار الضريبي الخاص بالضريبة العامة إلى ٦ أجزاء وذلك حسب الملحق رقم (٦) هي:

١- الجزء التعريفي: والذي يعرف بالشخص المسجل صاحب الإقرار وعنوانه والفترة التعريفية التي يقدم عنها الإقرار.

٢- الجزء المتعلق بالإقرار عن المبيعات والمشتريات الضريبية المتعلقة بهما في تلك الفترة الضريبية.

[1] عبيدات رفعت: مرجع سابق ص٣٥.

٣- الجزء المتعلق باحتساب الضريبة لتلك الفترة الضريبية.

٤- الجزء المتعلق بأرقام فواتير المبيعات في تلك الفترة الضريبية.

٥- الجزء المتعلق بأرقام فواتير المشتريات في تلك الفترة الضريبية.

٦- الجزء المتعلق بتوقيع الإقرار وإعطائه الصفة القانونية ولكل جـزء مـن هـذه الأجـزاء خصائص وتعريفات يجب الانتباه لها، فالجزء الخاص بالتعريف يجب أن يشمل اسم الشـخص المكلف ورقمه الضريبي، والفترة الضريبية، والمهلة القانونية لتقديم الإقرار والعنوان كاملاً، من خلال رقم الهاتف ورقم الفاكس، والعنوان البريدي والمحافظة والبلد.....الخ.

أما الجزء الخاص بالإقرار المتعلق بفواتير المشتريات والمبيعات والضرائب المتعلقة بهما حيث يتكون هذا الجزء من العديد من الخانات حيث يتم تسجيل الرصيد المدور من الفترة السابقة فـي احد الخانات والمشتريات المحلية الخاضعة للضريبة العامة والبيانات الجمركية يجب أن توضـع أيضا في احد الخانات، وكذلك البيانات الجمركية والتي تم تأجيل دفع الضريبة عليهـا اعتمـاداً على نص المادة (٢٦) فقرة (د) من القانون والتي أجازت ذلك وفي احد الخانات توضـع قيمـة المشتريات المعفاة وفي الخانات الأخرى توضع قيمة المبيعات المحلية الخاضعة للنسب العامـة، وكذلك المبيعات الصفرية والمبيعات المصدرة والمبيعات المحلية المعفاة أيضاً في احد الخانات.

أما الجزء الأخير في هذه الخانة فهو الجزء المتعلق باحتساب الضريبة ويكون من خـلال عـدة مجالات هي:

أ) اذا كانت ضريبة المبيعات اكبر من ضريبة المشتريات وجب دفع الفرق.

ب) اما اذا كانت ضريبة المبيعات اقل من ضريبة المشتريات يتم ترصيد الفرق للفترة القادمة أو رد هذا الفرق كلياً أو جزئياً.

ت) ضريبة المبيعات = ضريبة المشتريات (من خلال عدم وجود مبيعات أو حركة مشتريات أو تساوي ضريبة المبيعات مع المشتريات عندما يتم ترحيل الإقرار ولا يدفع المكلـف أي مبلـغ ضريبي ولا يرصد له أي شيء).

ويجب التأكيد على أن الإقرار الخاص بالضريبة العامة على المبيعات يوضح أن للمكلف الحـق في الحصول على فرق الضريبة نقداً في حال طلبه ذلك من واقع الإقـرار الضـريبي المقـدم، وسواء كانت هذه المدخلات ناتجة عن مدخلات بضائع مصدرة أو عن ضريبة مدخلات مضـى عليها أكثر من ٦ شهور.

وبالتالي فالإقرار يجب أن يكون واضحاً ومعبأ به كافة البيانات الخاصة بالضريبة وكذلك طلـب الاسترداد والذي يكون بنفس نموذج الإقرار الضريبي[١].

---

[١] وزارة المالية الاردنية، **دليل تعبئة الاقرار الدوري** سنة٢٠٠٤

-المبحث الثاني: استحقاق الضريبة وتحصيلها، خصم الضريبة، الاعفاءات، اسباب التهرب وطرق المكافحة

المطلب الأول: استحقاق الضريبة وتحصيلها

لقد حدد القانون مواقيت مختلفة تستحق عندها الضريبة وهذه المواقيت تختلف من الاستيراد الى البيع المحلي وغيرهما أما موعد تحصيل الضريبة فهو شهرا كاملا بعد انتهاء فترة الاستحقاق الضريبي والتي هي شهرين كاملين.إما نسبة الضريبة العامة على المبيعات فهي إما ١٦% وهي النسبة العامة وإما ٤% وهي ما تتعلق بمواد أساسية يتم إخضاعها لهذه النسبة اعتمادا على قرارات صادرة من مجلس الوزراء ضمن جداول خاصة وإما بنسبة صفر لبعض سلع وخدمات أخرى.

وقد حددت المادة(٤) في الفقرة (ب) بند ١+٢، انه يخضع للضريبة العامة ما يلي:

١- بيع أي سلعة أو خدمة أو كلتيهما معاً إلا إذا كان هذا البيع غير خاضع للضريبة أو معفى منها بموجب أحكام القانون.

٢- استيراد أي سلعة أو خدمة من الخارج أو من المناطق أو المدن والأسواق الحرة، إلا إذا كان هذا الاستيراد هو شخصياً وللاستعمال الشخصي أو معفى بموجب أحكام هذا القانون.

لقد حدد قانون الضريبة على المبيعات ووفقاً لتعديله الأخير مواقيت مختلفة تستحق عندها الضريبة، وهذه المواقيت تختلف عند الاستيراد عن البيع المحلي وغيرها وتختلف أيضا من الخدمة إلى السلعة والمواقيت هي:

أولاً في حالة الاستيراد: أن من الأحوال التي أخضعها القانون للضريبة حالة الاستيراد حيث أن القانون قد اخضع أي سلعة أو خدمة للضريبة ما لم تكن هذه السلعة معفاة من الضرائب وتكون الضرائب على الاستيراد وفقاً للكيفية التالية:

أ) السلع المستوردة: حيث تستحق الضريبة العامة على السلع المستوردة الخاضعة في مرحلة التخليص، وذلك حسب النسبة المقررة، وتكون من قبل دائرة الجمارك وممكن تأجيل دفعها بعد إخراجها من الموانئ والمطارات، وذلك بطلب خطي من صاحب البضاعة وان يكون مسجلاً في الدائرة وان يكون سبب التأجيل في الدفع مبرراً ومقنعاً ولا يمكن تأجيل دفع الضريبة الخاصة.

ب) الخدمات المستوردة: تستحق الضريبة العامة على الخدمات المستوردة الخاضعة للضريبة عند دفع بدل هذه الخدمة كلياً أو جزئياً وذلك سنداً للبند (١) من الفقرة (هـ) من المادة (٩) من القانون*

ثانياً: في حالة البيع المحلي عرفت الفقرة (أ) من المادة (١٤) البيع بأنه انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة أو توريدها من البائع إلى المشتري، لقاء بدل وقد حددت المادة (٩) من القانون مواقيت استحقاق الضريبة على بيع السلعة أو الخدمة الخاضعتين للضريبة كما يلي:

بيع السلعة الخاضعة للضربة العامة: بحيث بينت الفقرة (أ) من المادة (٩) من القانون أن الضريبة العامة والخاصة تستحقان عند وقوع أي من الحالات التالية أيهما اسبق:

١) تسليم السلعة.

٢) إصدار فاتورة ضريبية.

٣) استلام قيمة السلعة كلياً أو جزئياً.

ج) بيع الخدمة الخاضعة للضريبة: وقد بينت المادة (٩) فقرة (ب) من قانون الضريبة العامة على المبيعات أن الضريبة على بيع الخدمة تستحق بوقوع واحدة من الحالتين التاليتين ايهما اسبق:

١) إصدار فاتورة ضريبية.

* نصت المادة" ٢٦"من القانون ان على المكلف دفع الضريبة وفق الإقرار المقدم وذلك عند الإفراج عن البضاعة في حال الاستيراد وخلال شهر واحد من تاريخ دفع بدل الخدمة المستوردة أو أي جزء منها.

٢) استلام بدل الخدمة كلياً أو جزئياً.[1]

ملاحظة:

١- بالنسبة للخدمة المهربة أو المخالفة لأحكام القانون فتستحق عليها ضريبة في حال ضـبطها وبيان مخالفتها، وتخضع لفئة الضريبة النافذة في تاريخ وقوع التهرب أو المخالفة.

٢- أما بالنسبة للسلع المهربة والمخالفة لأحكام القانون فتستحق عليها ضـريبة وقـت ضـبط الجريمة أو المخالفة.

٣- أما بالنسبة للخدمات بشكل عام فالضريبة صحيح أنها تستحق على الخدمة عند قبضـها أو إصدار الفاتورة بها، لكن هذا لا يعني أن يكون إصدار الفاتورة أو توقيته اختيارياً، ذلـك انـه يتوجب إصدار الفاتورة، أما إصدار الفاتورة الضريبية وتأخير موعدها فغير مسموح بـه وفقـاً لأحكام هذا القانون والتعليمات الصادرة بموجبه[٢].

أما عن تحصيل الضريبة العامة، فلقد حدد القانون وبموجب المادة (١٦) منه بند (أ) أن الضريبة العامة للمبيعات يجب أن تدفع كل شهرين، تعتبر مدة الشهرين فترة ضريبية واحدة.

وقد أجاز البند (٤) من نفس المادة للمدير المسؤول تمديد الفترة الضريبية لتحصيل الضريبة من المسجل على الا تتجاوز بأي حال ستة شهور، ويجب على المكلف بالضريبة تقديم الإقرار فـي موعده حتى ولو لم يحقق أي مبيعات خلالها سواء كان الإقرار خطيـاً أو باسـتخدام معالجـة المعلومات أو البيانات، ويجب دفع الضريبة خلال الشهر التالي لاستحقاق الضـريبة ولانتهـاء الفترة الضريبية.

أما البند (د) من نفس المادة فلقد منح صلاحيات للمدير بان يقدر مبيعـات مكلـف مـن السـلع والخدمات خلال تلك الفترة، ومقدار الضريبة المستحقة عليها، وذلك في حال عدم تقديم الإقرار الضريبي الخاص به دون الإخلال بأحكام هذا القانون وقد حددت الفقرة (٢) من نفس المادة عدم

[1] نصت المادة "٩" من القانون استحقاق الضريبة على بيع السلع والخدمات.

[2] وزارة المالية الأردنية، نشرة سؤال وجواب، مرجع سبق ذكره.

جواز الاعتراض للمكلف على التقدير الصادر من المدير إلا بعد تقديم الإقرار، وخلال مـدة لا تتجاوز ٦٠ يوماً من التقدير الصادر من المدير بحيث أن بعدها يصبح تقدير المدير نهائياً، أمـا إذا تقدم المكلف بالاعتراض خلال المدة وقد تم رفضه فله الحق باللجوء للمحكمة خلال تسـعين يوماً من تاريخ تقديم الاعتراض وللمدير الحق في زيادة قيمة التقدير أو تخفيضه بناء على مـا تقدم أو ورود أي بيانات إضافية على الإقرار.

المطلب الثاني: خصم الضريبة وردها

خصم الضريبة هو ان يقوم المكلف بالضريبة باحتساب ما قام بدفعه على مشترياته من ضـريبة شريطة ان تكون هذه المشتريات قد دخلت في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة وان الضريبة المراد خصمها في هذه الحالة هي عبارة عن الضريبة عن كل ما أضافه البائع على مدخلات إنتاجه بما في ذلك الربح وضريبة المبيعات بهذا المعنى هي من الضرائب غير المباشرة والمكلف يحصـل على الضريبة عند بيعه أي سلعة أو خدمة من المشتري ويقوم بطرح الفرق بين ما دفعه وبين ما قام بتحصيله من المشتري والفرق هو إما للدفع من خلال الإقرار أو للإرجـاع عـن طريـق الإقرار ايضا.ولقد حدد القانون في المادة (١٩) وبنودها أن خصـم الضـريبة يعنـي أن يقـوم الشخص المسجل باحتساب الضريبة العامة على المبيعات التي قام بدفعها على مشترياته، ومـا قام بدفعه من ضريبة عند الاستيراد من السلع والخدمات التي تدخل في مبيعاته شريطة أن تكون هذه المبيعات خاضعة للضريبة.[1]

وتكون هذه الآلية بتسجيل قيمة ضريبة المدخلات أو المشتريات وخصمها مـن قيمـة ضـريبة المبيعات، وبعدها يتم دفع الفرق أو تسجيل الفرق على نحو مشابه جداً لمبدأ فكرة ضريبة القيمة المضافة في فلسطين، وقد أعطت المادة (١٩) فقره (د) صلاحية لخصم ضريبة المدخلات على المدخلات التي سبق للمكلف تحملها قبل تسجيله بالضريبة شريطة أن تكون هذه البضـائع فـي حوزة المكلف عند التسجيل.

---

[1] وزارة المالية الأردنية،دائرة ضريبة الدخل والمبيعات: الدليل العام،سنة ٢٠٠٤.

أما شروط خصم الضريبة على المدخلات فهي:

١- أن يكون الشخص مسجلاً فيخصم ما يحق له خصمه من ضريبة مدفوعة من قبله بعد تاريخ تسجيله.

٢- أن يكون الشخص قد قام بالتسجيل فيخصم ما يحق له خصمه من ضريبة سبق وان دفعها قبل تسجيله.

٣- أن لا يكون قد مضى على دفع الضريبة على هذه المدخلات أكثر من ثلاث سنوات عند تاريخ خصمها.

٤- لا تخصم أي ضريبة عامة إلا أن تكون قد خصمت في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة.

٥- أن تكون الضريبة المخصومة معززة بوقائع قانونية وحقيقية ووثائق صحيحة "أي تكون ضمن فواتير قانونية معروفة المصدر ومعبأة بشكل صحيح وان يكون البائع مسجل لدى الدوائر الضريبية"[1].

أما رد الضريبة هو من أهم آليات قانون الضريبة العامة على المبيعات، والتي تكون قد دفعت على السلع والخدمات، وذلك في حال عدم المقدرة على استهلاك هذه الضريبة وخصمها من خلال الدائرة أو كانت هذه الضريبة داخلة في إنتاج سلعة مصدرة للخارج، إذا وبالتالي فاسترداد الضريبة يتم في كافة الحالات التي لا يتم استهلاكها خلال ٦ شهور، وقد حددت المادة (٢٢) من القانون أن السلع والخدمات المشتراة والمباعة لجهات تكون الضريبة عليها بنسبة صفر مثل القوات المسلحة والأمن العام والمخابرات والدفاع المدني، والمساجد والكنائس، والأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة، والمشاريع التي تتمتع بالإعفاءات بموجب قانون تشجيع الاستثمار، حيث أن هذه المبيعات لهؤلاء الأشخاص والمؤسسات هي خاضعة للضريبة، ولكن بنسبة صفر، وبالتالي يجوز رد ضريبة المدخلات للمكلف فوراً، وخلال ٣٠ يوماً من تاريخ الطلب.

[1] قانون الضريبة العامة على المبيعات العام رقم ٦ لسنة ١٩٩٤.

وقد أعفت المادة (٢٣) في بنودها العديد من الأشياء من الضـريبة العامـة مثـل العينـات للمختبرات شريطة أن تكون كمياتها في حدود متطلبات التحليل، وكـذلك الأشـياء الشخصـية المجردة من أي صفة تجارية كالجوائز، والميداليات، والنياشين، والأمتعة الشخصـية والأثـاث المستعمل لمن هو قادم من الخارج أو بالشروط المنصوص عليها في قانون الجمارك المعمـول به للقادمين للإقامة الدائمة في المملكة.

وقد أجاز القانون رد الضريبة للأشخاص المسجلين بالضريبة وغير المسجلين إذا كانـت هـذه الضريبة مستوفاة بطريق الخطأ أو على سلع مصدرة للخارج[1].

وبقي أن نوضح أن رد ضريبة يكون من خلال طلب رسمي من المكلف بالضريبة مـن خـلال نموذج يسمى نموذج طلب رد الضريبة المبيعات للمسجلين، ويتم من خلال هذا النموذج إرفـاق كافة البيانات اللازمة للفحص ومرفق مع طلب الرد تعهد عند تحديد مبلغ الرد بان هذا المبلغ هو حقيقي وانه قد قام بدفعه وإعطاء الدائرة أي إجراءات قانونية يتم اتخاذها بحقه في حال بيان أي مخالفات أو وقائع غير قانونية وإقرار منه خطياً لان هذه المبالغ لم تتجاوز مدة ٣ سنوات وكذلك مطابقتها للإقرارات المقدمة والدفاتر والسجلات المحاسبية.

ويجب عليه كتابة رقم المبلغ المطلوب رده وبيان سبب الرد لهذه الضريبة مـن وجهـة نظـر المكلف وبعدها يتم فحص هذه المعاملة من قبل الأقسام المختصة مثل الحاسوب، والتدقيق ولجان التدقيق، وبعدها يتم رد المبلغ للمكلف على حسابه الخاص عن طريق البنك.

وفي الخلاصة أجاز القانون في المادة (١٩) منه للمسجل أن يخصم من الضريبة المستحقة على المبيعات ما سبق له أن دفعه من ضريبة على مشترياته ومستورداته التـي يسـتخدمها لإنتـاج مبيعاته الخاضعة للضريبة شريطة أن لا تكون هذه الضريبة قد مضى على تأديتها أكثر مـن ٣ سنوات، وان تكون هذه المشتريات معززه بفواتير رسمية أو بيانات جمركية، وبيان الإيصالات

[1] وزارة المالية الاردنية، **الدليل العام، ضريبة الدخل والمبيعات**. سنة ٢٠٠٤

المالية المدفوعة من خلال الضريبة على هذه المخلات.و في المادة (٢٠) منه ذكر في بنودها بأنه يجب أن يكون رد الضريبة خلال ٣ شهور كأقصى حد من تقديم طلب الرد.

ولقد جاءت آليات خصم ورد الضريبة تلافياً للازدواج الضريبي وللإبقاء على قانون الضريبة العامة على المبيعات كقانون لتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة وهذه الآليات تحقق ذلك من خلال استيفاءها للضريبة على القيمة المضافة فقط دون تكرار[1].

المطلب الثالث: الإعفاءات من ضريبة المبيعات

ذكرت المادة (٢١) من القانون في بنودها (أ + ب) ما هي الإعفاءات أو السلع الواجب إعفاءها من ضريبة المبيعات، وقد ذكرت المادة نفسها أن مشتريات ومستوردات جلالة الملك سواء من السلع أو الخدمات هي معفاة من ضريبة المبيعات، وكذلك مشتريات السفارات والقنصليات من السلع والخدمات، وذلك للاستعمال الشخصي، ولكن بشرط المعاملة بالمثل، أما الفقرة (٤) من البند (أ) فلقد ركزت على مشتريات المنظمات الدولية والإقليمية العاملة في المملكة وموظفوها غير الأردنيين الذين يتمتعون بالصفة الدبلوماسية.

أما المادة (٢٢) من القانون في الفقره (أ) وتفرعاتها فلقد ركزت على إعفاء مشتريات القوات المسلحة والأمن العام والمخابرات والدفاع المدني من أسلحة وذخائر ووسائط نقل وقطعها وإطاراتها.

وكذلك ركزت الفقرة (٣) فقره (أ) من نفس المادة على قانون تشجيع الاستثمار، وكيف أن السلع والخدمات التي تستورد أو يتم شراؤها محلياً لإقامة أي مشروع أو توسعته، والذي يتمتع بالإعفاءات، وذلك حسب قانون تشجيع الاستثمار، وكذلك مشتريات أو مستوردات المساجد والكنائس ودور الأيتام والمسنين والأندية الرياضية.... الخ.

ففي هذا الاتجاه يتم دفع الضريبة من قبل هؤلاء المذكورين في نص المادة (٢٢) وبعدها يتم رد الضريبة لهم، وذلك خلال مدة ٣٠ يوماً من تاريخ تقديم الطلب وقد حددت المادة (٢٥) بند (أ)

---

[1] ياسين، فؤاد توفيق: **المحاسبة الضريبية**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، ط٢، ٢٠٠٤، ص٣٣٦ .

أن على المكلف الالتزام بدفع الضريبة عن السلع المعفاة في حالة استعمالها في غير المجال الذي أعفيت من اجله، بحيث يتم متابعة هذه السلعة وكيف يتم استهلاكها لان المهلة القانونية للإعفاء هي خمس سنوات وبعدها تصبح هذه السلعة معفاة فخلال الخمس سنوات وفي حال بيان أي معلومات مغلوطة يتم محاسبة المكلف على هذه السلعة، وذلك حسب قيمة السلعة وفئة الضريبة في ذلك الحين[1].

من الأمور الهامة الواجب على المسجل مراعاتها وفهمها الفترات الضريبية، حيث أن كل إقرار ضريبي يتعلق بفترة زمنية معينة والإقرار الضريبي الخاص بضريبة المبيعات العامة هي كل شهرين ويجب على المكلف بالضريبة تسديد الضريبة المحققة عن تلك الفترة في نهاية الشهر القادم وفي حال تأخير الدفع عن موعد الاستحقاق تتحقق غرامات التأخير المنصوص عليها في المادة (٢٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات وهذا حسب المادة (١٦) البند (١). في حين أعطى البند (٣) من نفس المادة للمدير العام الصلاحية في تغيير المواعيد بحيث يقوم بتحديد الفترة الضريبية ونهايتها أو تحديد الفترة الضريبية، ولقد أعطى القانون المسجل مهلة لتقديم إقراره الضريبي مدتها شهر تبدأ من اليوم الأول للشهر التالي للفترة الضريبية، وتنتهي باليوم الأخير منه،ويجب على المكلف بالضريبة دفع الضريبة الواجبة والتي أفصح عنها في إقراره المقدم، حيث انه بدون توريد الضريبة يكون هناك غرامات مقدرة مسبقا وهي ٤ بالألف عن كل أسبوع تأخير.وذلك حسب نص المادة ٣٢ من القانون.

حيث أن دفع الضريبة يجب أن يكون مقروناً مع الإقرار الضريبي وتقديمه وأي تأخير سوف يرتب على المكلف غرامات، ويتم دفع الضريبة أما نقداً أو بشيك تحويل إلى حساب الضريبة في البنك المعتمد أو بواسطة شيك مسحوب على حساب المسجل لدى أي بنك محلي وتقبل هذه الشيكات إذا كانت لا تزيد قيمتها عن ١٠٠٠ دينار.

[1] أبو بكر، محمد: **قانون الضريبة العامة على المبيعات**، دار الثقافة للنشر، عمان، ط١، ٢٠٠٢، ص٣٦.

ويجب في حال الدفع بواسطة شيكات فحص هذه الشيكات بصورة رئيسية والتأكد أنهـا محققـة للمواصفات البنكية للشيكات المعتمدة والمتداولة وتحرير هذه الشيكات باسم المدير العام للضريبة على المبيعات ويجب وضع الرقم الضريبي للمكلف على ظهر الشيك[١].

المطلب الرابع: أسباب التهرب وطرق مكافحته

يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من الالتزام الضريبي ويقسم إلـى التهـرب المشـروع والتهرب غيرا لمشروع.

التهرب المشروع هو:التخلص من الالتزام الضريبي من خلال استغلال ثغرات في القانون وذلك من اجل تخيف العبء الضريبي أو عدم دفع ضريبة.

التهرب الغير المشروع: فهو التخلص من الالتزام الضريبي من خـلال المخالفـات الصـريحة للقانون الضريبي المطبق وذلك في سبيل عدم دفع الضريبة[٢]

ان التهرب من الضريبة ظاهرة عالمية لا يخلو منها بلد من بلاد الـدنيا، وان اختلـف حجمـه وانتشاره من بلد لآخر، وتنوعت أشكاله وأدواته، ولعل من أهم أسباب التهرب الضـريبي مـن خلال ضريبة المبيعات ما يلي:

١- غريزة الملكية الخاصة: بحيث أن الناس خلقوا على حب المال ولهذا نجد المكلف بالضريبة يفضل الاحتفاظ بالمال لنفسه على أن يسدده للدولة، ولعدم شعور المكلف بـالرابط بـين دفـع الضريبة والخدمات المقدمة من قبل الدولة.

٢- ضعف تطبيق القانون ووجود الثغرات القانونية: حيث أن وجود هذه الثغرات فـي القـانون يغري البعض بالنفاذ منها والتخلص من دفع الضريبة.

---

[1] وزارة المالية الأردنية، **دليل تعبئة وتقديم الإقرار الضريبي وتسديد الضريبة عن طريق البنوك**، ٢٠٠٣.

[2] الحاج، طارق: **المالية العامة،** دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط١، ص٨٣، ١٩٩٩.

٣- ضعف الجهاز الضريبي: حيث أن هذا الضعف يؤدي إلى شعور المكلف بالضريبة بضرورة الاحتيال القانوني على الدوائر الضريبية.

٤- العقوبات غير الرادعة: أن المتهرب من الضريبة يعرف انه بفعله هذا إنما يدخل في مغامرة فإذا وجد من يعاقبه فشلت مغامرته.

٥- إثقال كاهل المكلف بالعبء الضريبي: أن عدم منطقية العبء الضريبي أو عدم تناسبه مع الواقع الاقتصادي للدولة يثقل كاهل الموظفين ويؤدي إلى الركود فتكون مقاومة ذلك أما التهرب أو الانسحاب من السوق.

٦- الشعور بالظلم وعدم العدالة: حيث أن القانون قد ينحاز لبعض المشاريع والنشاطات الاقتصادية أو إلى بعض فئات المستثمرين وبالتالي تطبيق القانون على البعض وإعفاء البعض الآخر.

٧- ضعف الثقة بين المكلف وأجهزة الضريبة: أن الثقة تبنى على التفاهم بين المكلف بالضريبة والعاملين عليها، وبعدم وجود الثقة وعدم التجاوب مع وجهات نظر المكلفين بالضريبة يضعف الثقة بين الجانبين[1].

أما الطرق التي انتهجها قانون الضريبة على المبيعات لمحاربة التهرب الضريبي فلقد أوجد قانون الضريبة العديد من النقاط من اجل الحد من ظاهرة التهرب الضريبي منها:

١- التواصل مع المجتمع الضريبي من خلال الندوات والبرامج والتي عمدت إدارة ضريبة المبيعات إلى تفعيلها بشكل كبير.

٢- إلزام المكلفين بمسك السجلات والقيود المحاسبية وإصدار الفواتير الضريبية بحيث صار بإمكان المواطن العادي أن يكون رقيباً على المسجل غير الملتزم إن لم يصدر له فاتورة أو لم يستخدم ماكنة النقد.

[1] عبيدات، رفعت: **ضريبة المبيعات**. ص٣٠٤.

٣- تجزئة تحصيل الضريبة بمعنى تحصيلها على مراحل من الاستيراد إلى التصنيع إلى تجارة الجملة فالمفرق وهكذا، بحيث أن المتهرب من أداء الضريبة يتهرب مـن جـزء منهـا ولـيس جميعها.

٤- التطبيق الحازم للقانون: أي عدم وجود تفاوت أو نظرات خاصة في التطبيق لفرد أو جهـة بعينها بما يحقق الرضا والشعور بالعدالة.

٥- تثبيت نسب الضريبة بحيث أصبحت الضريبة العامة على المبيعات ذات نسبة خاصة فقـط ولجميع الأصناف مع وجود ضريبة خاصة لبعض الأصناف.

٦- تسهيل الكثير من الإجراءات ومنح المزايا للملتزمين كتأجيل دفع الضريبة على المستوردات وغيرها.

٧- وضع العقوبات الصارمة التي قد تصل إلى مثلي الضريبة لمتهرب منها مما يجعل التهرب مغامرة لا تحمد عقباها.

٨- الرقابة من الموظفين والمتابعة وذلك لتجسير الهوة بين القانون ونصوصه والإلزام الوطني، والعقلانية في تقديم الإقرار الذاتي وبالتالي تبسيط فهم بنود القانون من خلال الرقابة والمتابعـة الميدانية[1].

[1] وزارة المالية الأردنية، دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، **سؤال وجواب**، سنة ٢٠٠٤.

المبحث الرابع: التبليغ والتنفيذ، الجنح والعقوبات، المحاكم وأصـول المحاكمـات، الاستفادة من ميزات القانون، مدى المساهمة في تمويل الموازنة.

المطلب الاول: التبليغ والتنفيذ:

حيث حددت المادة (٤٨) من القانون إجراءات التبليغ وأوضحت أنها يجب أن تسلم باليـد أو أن ترسل بالبريد المسجل على عنوان المكلف البريدي أو بالنشر بالجريدة الرسـمية لمـدة يـومين متتاليتين.

نصت المادة (٤٠) في بنودها المختلفة على انه يصدر المدير العـام قـرارات فـي تحصـيل الغرامات في القضايا المتصالح عليها والتبليغ لأصحاب العلاقة ويجب دفع تلك الغرامات خلال ٣٠ يوماً من تاريخ التبليغ.

يتم تحصيل هذه الأموال وفق المادة (٢٧) والتي تجيز الحصول على هذه الأموال وفق أحكـام قانون تحصيل الأموال الأميرية، ويمارس المدير صلاحيات الحاكم الإداري فيها.

أما البند (ج) من نفس المادة فلقد ركز على أن هذه المبالغ تعتبر تعويضـاً مـدنياً للـدائرة ولا تشملها أحكام قوانين العفو العام، يذهب جزء من الغرامات المحصلة يعادل ٢٠٪ منها لصـالح صندوق تحسين ظروف العمل ورفع كفاءة موظفي الدائرة، وتقديم الخدمات لهم من عدة نواحي اجتماعية وصحية وثقافية، والإسكان، وتصرف وتوزع على كافة الموظفين كلٌ حسـب عملـه وعلى الموظفين المتميزين في أدائهم وعلى كل من يساهم في اكتشاف التهرب من الضـريبة أو ضبط السلع المهربة منها[1].

---

[1] **قانون الضريبة على المبيعات**، الباب الحادي عشر.

المطلب الثاني: الجنح وعقوباتها

يطلق البعض على الضريبة تعبير العبء الضريبي ذلك أنها تحمل المكلف بتكـاليف ماليـة يرغب الناس بتلافيها كي يحتفظوا بها لأنفسهم، وتنشأ هذه الرغبة عن حاجة أحيانا وعن أنانيـة وعن حب جامح للمال أحيانا أكثر.

وعلى الرغم من أن الكثير من القوانين التي تعالج الجرائم والعقوبات تربط الفعـل بالقصـد عندما تجرم شخصاً ما إلا أن قانون الضريبة على المبيعات بقي مقتصراً على انطبـاق الفعـل على نص الجريمة لتكتمل أركان الجريمة الضريبية، ولقد عدد قانون الضـريبة العامـة علـى المبيعات في المادة (٣٢) منه الأفعال التي يعتبرها مخالفات يعاقب عليها بغرامة ماليـة لا تقـل عن مائة دينار ولا تزيد عن خمسمائة دينار وهذه المخالفات هي:

أ) التخلف عن تقديم طلب التسجيل لدى الدائرة (أي عدم التسجيل مع بلوغ الحد).

ب) التخلف عن تقديم الإقرار الضريبي ضمن المواعيد المحددة.

ت) تقديم إقرار المبيعات منقوص دون المبيعات الحقيقية الخاضعة للضريبة.

ث) عدم إعلام الدائرة بالتغيرات التي حدثت على البيانات.

ج) عدم الاستجابة لأي من مذكرات الحضور أو الا شعارات أو الطلبات الصادرة خطيـاً مـن الدائرة وذلك دون مبرر.

ح) التصرف في سلع معفاة من الضرائب أو خدمات دون الغرض الذي أعفيت منه هذه السلع.

خ) خصم الضريبة وردها دون الحد القانوني ودون وجة حق وبصورة مخالفـة لأحكـام هـذا القانون.

د) خصم الضريبة عن سلع تم الاستفادة منها أو استعمالها في إنتـاج سـلع أخـرى لأغـراض شخصية.

ذ) تقديم مستندات أو وثائق أو بيانات غير صحيحة.

ر) عدم تمكين موظفي الدائرة من القيام بوجباتهم أو ممارسة صلاحياتهم في الرقابة والتفتيش وفق أحكام هذا القانون.

هذا وقد أجازت المادة (٣٣) من القانون في بنودها المختلفة جواز الاعتراض على هذه الغرامات لدى الوزير المختص وللوزير الحق في إلغاء أو تخفيض أو تثبيت هذه الغرامات.

وكما للمدير الحق في إجراء المصالحات على هذه الغرامات ودفع نصف هذه الغرامات، وذلك قبل صدور الحكم القطعي من المحكمة وهذا بعد اعتراض المكاف على قرار الوزير والذي أجاز له القانون في نص المادة إما زيادة المبلغ أو إنقاصه أو تثبيته لدى المحكمة المختصة، بحيث للمحكمة الصلاحية التامة في زيادة أو تثبيت أو إنقاص هذه الغرامة.

أما جرائم التهرب من أداء الضريبة وعقوبتها:

فانه يعد تهرباً من الضريبة ارتكاب ما يلي من الأفعال:

أ) التخلف عن تقديم طلب التسجيل لدى الدائرة مدة لا تزيد على ٦٠ يوماً من تاريخ انقضاء المدة المحددة للتسجيل بموجب أحكام المادة (١٣) من القانون والخاصة بالتسجيل.

ب) إظهار واثبات أي نقص في المبيعات الحقيقية تجاوز نسبة ١٠٪ أو خمسة آلاف دينار ايهما اقل.

ت) التصرف في أي من السلع المعفاة في غير موقعها أو غير الغرض الذي أعفيت من اجله.

ث) خصم الضريبة أو ردها بصورة مخالفة لأحكام القانون بحيث يعاقب كل من ارتكب جرائم التهرب من الضريبة بدفع تعويض مدني للدائرة لا يقل عن مثلي مقدار الضريبة، ولا يزيد عن ثلاثة أمثالها وبغرامة جزائية لا تقل عن مائتي دينار ولا تزيد على ألف دينار، وقد أجازت المادة (٣٦) من القانون للوزير أو من يفوضه عقد المصالحة في جرائم التهرب من الضريبة،

وذلك قبل صدور حكم قطعي في الدعوى مقابل دفع الضريبة موضوع القضية، وغرامة بمثابة تعويض مدني يعادل مثل الضريبة ويترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار.

ج) ويعاقب كل من يرتكب جرم التهرب من الضريبة بدفع تعويض مدني للدائرة لا يقل عن مثلي مقدار الضريبة ولا يزيد على ثلاثة أمثالها وبغرامة جزائية لا تقل عن مائتي دينار ولا تزيد على ألف دينار، وفي حال تكرار ارتكاب الجرم خلال سنة واحدة فللمحكمة ان تحكم بالحد الأعلى للغرامة أو بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة اشهر ولا تزيد على ستة اشهر أو بكلتا العقوبتين.

ح) وقد أجاز القانون للوزير أو من يفوضه عقد المصالحة في جرائم التهرب من الضريبة وذلك قبل صدور حكم قطعي في الدعوى مقابل دفع الضريبة وغرامة بمثابة تعويض مدني يعادل مثل الضريبة ويترتب على المصالحة سقوط الدعوى الجزائية ووقف السير بإجراءاتها وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار[1].

المطلب الثالث: المحاكم وأصول المحاكمات

تختص محكمة الجمارك البدائية بالنظر في جميع المخالفات والجرائم المنصوص عليها في هذا القانون، ولها حق توقيف وإخلاء السبيل من هذه الجرائم والنظر في القضايا الحقوقية والخلافات الناجمة عن تطبيق أحكام القانون وتستأنف هذه الأحكام في محكمة الاستئناف الجمركية بحيث أن أحكام هاتين المحكمتين قابله للتمييز بشروط لدى محكمة التمييز[2].

وقد ذكرت المادة (٢٧) فقرة (أ) من القانون انه في حالة التأخير في دفع الضريبة فعلى الدائرة مطالبة المكلف خلال ٣٠ يوماً من تاريخ التبليغ فإذا تخلف المكلف عن دفعها خلال هذه المدة

---

[1] **قانون الضريبة العامة على المبيعات** رقم ٦ لسنة ١٩٩٤.

[2] عبيدات، رفعت: **ضريبة المبيعات**. ص ٣٣٢.

فيتم تحصيلها وفقاً لأحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية المعمول به، ويمارس المدير جميـع الصلاحيات المخولة للحاكم الإداري وللجنة تحصيل الأموال الأميرية بمقتضى أحكام القانون.

ويعتبر تبليغ المكلف بوجوب دفع الضريبة كافياً لغايات مباشرة المدير في اتخاذ إجراءات الحجز والتنفيذ وفق أحكام قانون تحصيل الأموال الأميرية.

وهذه الشروط على النحو التالي:

أولاً: تختص محكمة الجمارك البدائية في الدعاوى الجزائية من خلال الجرائم المتعلقة بقـانون الضريبة العامة على المبيعات بناء على طلب المدير، وكذلك الخلافات الناجمـة عـن تطبيـق القانون، وذلك بعد دفع المكلف بالضريبة المبالغ التي يقدمها ويعترف أنها صحيحة وواجبة الدفع ويدفع ١٠٪ سنوياً كغرامة في حال ثبوت الحكم ضده في هذا الخلاف وانه لم يكن محقـاً فـي ادعائه.

ثانياً: يشترط في الاستئناف في الدعاوى الجزائية تقديم كفالة عدلية تعادل المبالغ المحكومة بـه وتكون قرارات هذه المحكمة قطعية في القضايا الجزائية، وأما في الدعاوى الحقوقية والقضـايا المتعلقة بالخلافات الناجمة عن تطبيق القانون فلا يشترط القانون تقديم كفالـة عدليـة وتكـون قراراتها قطعية في القضايا الحقوقية[1].

أما التمييز في أحكام محاكم الجمارك الاستئنافية: فلقد أجاز القانون تمييز أحكام محاكم الجمارك الاستئنافية في القضايا الحقوقية وذلك ضمن شروط وهي:

١- أن لا يقل المبلغ المحكوم به عن ١٠٠٠ دينار.

أن يكون المبلغ اقل من ١٠٠٠ دينار ولكن يكون هناك أحكام أخرى كالسجن فيقبل التمييـز إذا كان الخلاف في الأحكام حول نقطة قانونية

[1] الباب الحادي عشر في **قانون الضريبة على المبيعات**.

٢- مستحدثة أو على جانب من التعقيد[1]

المطلب الرابع: التقادم وسقوط الدعوى

لقد حدد القانون مدة تنتهي بمرور إمكانية المطالبة بالضريبة والغرامات كما حدد مـدداً تسـقط بانتهائها دعوى الحق العام وحدد مدداً أخرى تسقط فيها العقوبة المحكومة بها، وقد حددت المادة (٤٣) فقرة (ب) انه يمنع على الدائرة المطالبة بالضرائب والغرامات المستحقة وفق أحكام هـذا القانون بانقضاء خمس سنوات منذ تاريخ استحقاقها ما لم يوجد عذر شرعي يحول دون المطالبة خلال تلك المدة.

أما المادة (٤٤) فقرة (أ) فتنص على انه تسقط دعوى الحق العـام فـي الجـرائم والمخالفـات المنصوص عليها بانقضاء ثلاث سنوات من تاريخ وقوع الفعل، والفقرة (ب) من نفـس المـادة تنص على سقوط العقوبة المحكومة بها بموجب هذا القانون إذا لم تنفذ بانقضاء خمس سـنوات في الحكم الوجاهي من تاريخ صدوره وفي الحكم الغيابي من تاريخ تبليغ المحكوم عليـه، وقـد جاءت الفقرة (ج) من المادة نفسها بعدم سقوط حقوق الدائرة المالية الثابتة بحكم قضـائي حتـى بانقضاء الزمن.

نجد هنا انه لا يجوز المطالبة بضريبة أو غرامات مضى على اسـتحقاقها أكثـر مـن خمـس سنوات، فإذا تمكنت الدائرة رغم مرور هذا الزمن من تحديد المطالبة فلا يجوز لها ذلك، إلا إن كان هناك عذر شرعي ونقدر أن العذر الشرعي يجب أن يكون ظرفاً غير عادياً مثل الحـوادث والكوارث والحروب، وهذا بالنسبة للمطالبة أما بالنسبة لدعوى الحق العام، وهي التي تتمثل في الدعاوى الجزائية فانه تسقط بمرور ٣ سنوات من تاريخ وقوع الفعل الذي لم تجـري ملاحقـة بشأنه ولا يعني ذلك سقوط الدعوى الخاصة بالحقوق المدنية للدائرة وهي قيمة الضريبة وقيمـة الغرامة التي تمثل تعويضاً مدنياً للدائرة، فإذا صدر الحكم بالعقوبة فان هذه العقوبة تسقط بمضي خمس سنوات من تاريخ تبليغ المحكوم عليه سواء وجاهي أو غيابي، وما يسقط هنا هو العقوبـة

[1] قانون ضريبة المبيعات.

الجزائية، في حين أن العقوبة المدنية لا تسقط لأنها حق مالي للدائرة فلا تسقط بمرور الـزمن، ولا تسقط كذلك حقوق الدائرة المالية الثابتة بإقرار المكاف والغرامات التي تمثل تعويضاً مـدنياً للدائرة لا تكون مشمولة بأحكام قوانين العفو العام[١].

المطلب الخامس: الاستفادة إلى الحد الأقصى من الميزات التي يمنحها القانون:

١- تأجيل دفع الضريبة على المبيعات عند الاستيراد:

حيث انه وكما ذكر سابقاً من ضمن صلاحيات الإدارة التنفيذية وحسب المادة (١٩) من القانون إعطاء المكلف الذي مضى على تسجيله في ضريبة المبيعات أكثر من سنة واحدة واظهر التزاماً بأحكام القانون أن يطلب من الدائرة الموافقة على منحه حق إدخال هذه البضائع، وعـدم دفـع الضريبة إلا عند البيع مع تثبيت هذا الإجراء في الإقرار المقدم وبيان الاستيراد.

٢- الشراء من أشخاص ومكلفين لهم ملفات ضريبية وبموجب فواتير ضريبية الأمر الذي يؤهله لخصم ضريبة المدخلات مما ينعكس على تقليل كلفة مدخلات ومستلزمات إنتاجه.

٣- عند الشراء المؤجل الدفع يستطيع المكلف خصم هذه الضريبة حتى ولو لم يدفع قيمة هذه الفاتورة بعد لأنها مؤجلة.

٤- الغرامات والتي نصت عليها المادة من القانون، والتي تمنح للمكلف الذي لا تتوفر لديه سيولة كافية بتأجيل دفع الكشف لحين توفر السيولة مع الغرامة البالغة ٤ بالألف عن كل أسبوع تأخير في الدفع، وهذا أفضل من التهرب من دفع الضريبة أو تقديم بيانات غير صحيحة في الإقرار[2].

المطلب السادس: مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة

من المؤكد ان للضريبة أهداف متعددة من أهمها الأهداف المالية، ويظهر الهدف المـالي مـن خلال تمويل موازنة الدولة بالإيرادات اللازمة والدائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة، ومن

---

[1] قانون الضريبة العامة على المبيعات.

[2] عبيدات، رفعت، **ضريبة المبيعات**، خبرات وحلول، ص١٢٣.

هنا نشأت قاعدة وفرة الحصيلة للضرائب. أي اتساع مطرحها بحيـث يكـون شـاملا لجميـع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، مع الاقتصاد قدر المستطاع في نفقات الجباية، مـن اجـل المحافظة الدائمة على ارتفاع الإيراد الضريبي.

ولقد شهدت الساحة الأردنية في الفترة الأخيرة تطورا ملموسا في التشريعات الضـريبية مـن خلال قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لسنة ١٩٨٢ والذي اعتمد أسلوب التقدير الذاتي ثم القـانون الدائم رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وما رافق ذلك من تعليمات وإرشادات لتوضيح آلية التعامل مع هذا القانون وكذلك التطور الحديث في الانتقال إلى الضرائب غير المباشرة من خلال فرض قـانون جديد هو قانون الضريبة على المبيعات رقم ١٦ لسنة ١٩٩٤، وتتكون الإيرادات العامـة مـن ايردات الضرائب المختلفة والإيرادات غير الضريبية وكذلك المنح المالية أما الإيرادات المحلية فتتكون من الإيرادات الضريبية والإيرادات غير الضريبية وتعد الإيرادات الضريبية مـن أهـم ايرادات الدولة في العصر الحديث وتتكون هذه الإيرادات من:

١) الضريبة على الدخل والأرباح.

٢) الضريبة على المبيعات.

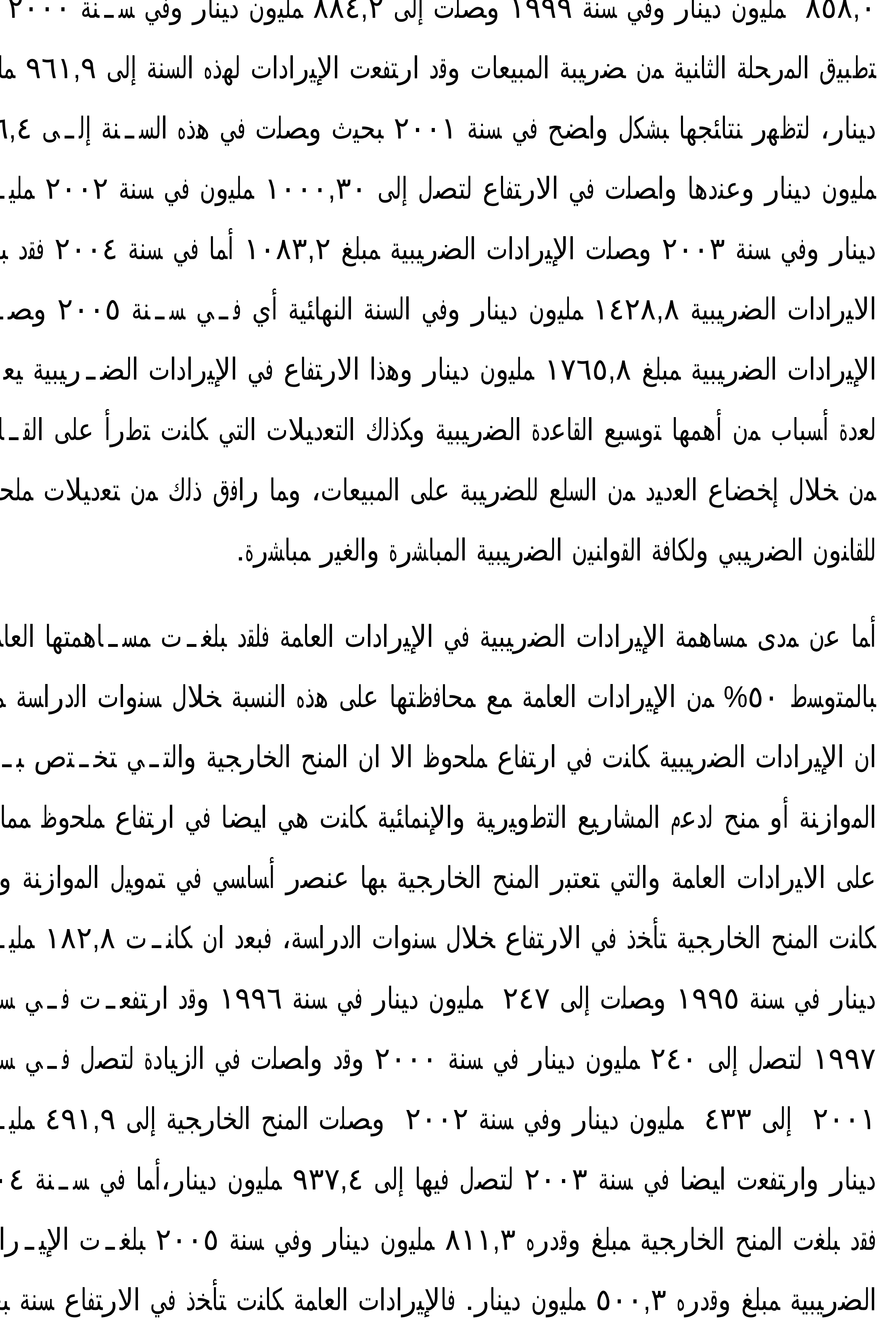
٣) الجمارك.

٤) الضريبة الإضافية.

٥) الضرائب الأخرى[١].

ولقد حققت الإيرادات الضريبية تطورا ملحوظا خلال سنوات الدراسة وذلك من خـلال تحليـل الموازنات الأردنية فبينما بلغت الإيرادات الضريبية ٧٥٨,٠ مليون دينار وذلك في سـنة ١٩٩٥ ارتفعت في ١٩٩٦ لتصل إلى ٨٤١,١٠ مليون دينار وقد واصلت هذا الارتفاع في كافة السنوات مع تذبذب بسيط في سنة ١٩٩٧ الا أنها عادت وأخذت في الارتفاع في سنة ١٩٩٨ لتصل إلـى

[1] الخطيب، خالد: **الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية**، دار مكتبة الحامد للنشـر والتوزيـع، عمـان، ط١، ١٩٩٨ ص٢٣


٨٥٨,٠ مليون دينار وفي سنة ١٩٩٩ وصلت إلى ٨٨٤,٢ مليون دينار وفي سنة ٢٠٠٠ تم تطبيق المرحلة الثانية من ضريبة المبيعات وقد ارتفعت الإيرادات لهذه السنة إلى ٩٦١,٩ مليون دينار، لتظهر نتائجها بشكل واضح في سنة ٢٠٠١ بحيث وصلت في هذه السنة إلى ٩٩٦,٤ مليون دينار وعندها واصلت في الارتفاع لتصل إلى ١٠٠٠,٣٠ مليون في سنة ٢٠٠٢ مليون دينار وفي سنة ٢٠٠٣ وصلت الإيرادات الضريبية مبلغ ١٠٨٣,٢ أما في سنة ٢٠٠٤ فقد بلغت الايرادات الضريبية ١٤٢٨,٨ مليون دينار وفي السنة النهائية أي في سنة ٢٠٠٥ وصلت الإيرادات الضريبية مبلغ ١٧٦٥,٨ مليون دينار وهذا الارتفاع في الإيرادات الضريبية يعود لعدة أسباب من أهمها توسيع القاعدة الضريبية وكذلك التعديلات التي كانت تطرأ على القانون من خلال إخضاع العديد من السلع للضريبة على المبيعات، وما رافق ذلك من تعديلات ملحقة للقانون الضريبي ولكافة القوانين الضريبية المباشرة والغير مباشرة.

أما عن مدى مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة فلقد بلغت مساهمتها العامة بالمتوسط ٥٠% من الإيرادات العامة مع محافظتها على هذه النسبة خلال سنوات الدراسة مع ان الإيرادات الضريبية كانت في ارتفاع ملحوظ الا ان المنح الخارجية والتي تختص بدعم الموازنة أو منح لدعم المشاريع التطويرية والإنمائية كانت هي ايضا في ارتفاع ملحوظ مما أثر على الايرادات العامة والتي تعتبر المنح الخارجية بها عنصر أساسي في تمويل الموازنة وقد كانت المنح الخارجية تأخذ في الارتفاع خلال سنوات الدراسة، فبعد ان كانت ١٨٢,٨ مليون دينار في سنة ١٩٩٥ وصلت إلى ٢٤٧ مليون دينار في سنة ١٩٩٦ وقد ارتفعت في سنة ١٩٩٧ لتصل إلى ٢٤٠ مليون دينار في سنة ٢٠٠٠ وقد واصلت في الزيادة لتصل في سنة ٢٠٠١ إلى ٤٣٣ مليون دينار وفي سنة ٢٠٠٢ وصلت المنح الخارجية إلى ٤٩١,٩ مليون دينار وارتفعت ايضا في سنة ٢٠٠٣ لتصل فيها إلى ٩٣٧,٤ مليون دينار،أما في سنة ٢٠٠٤ فقد بلغت المنح الخارجية مبلغ وقدره ٨١١,٣ مليون دينار وفي سنة ٢٠٠٥ بلغت الإيرادات الضريبية مبلغ وقدره ٥٠٠,٣ مليون دينار. فالإيرادات العامة كانت تأخذ في الارتفاع سنة بعد سنة، أما عن نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات المحلية، فلقد كانت هي ايضا ترتفع سنة بعد سنه والتي تتكون هي الأخرى من الإيرادات الضريبية والإيرادات غير

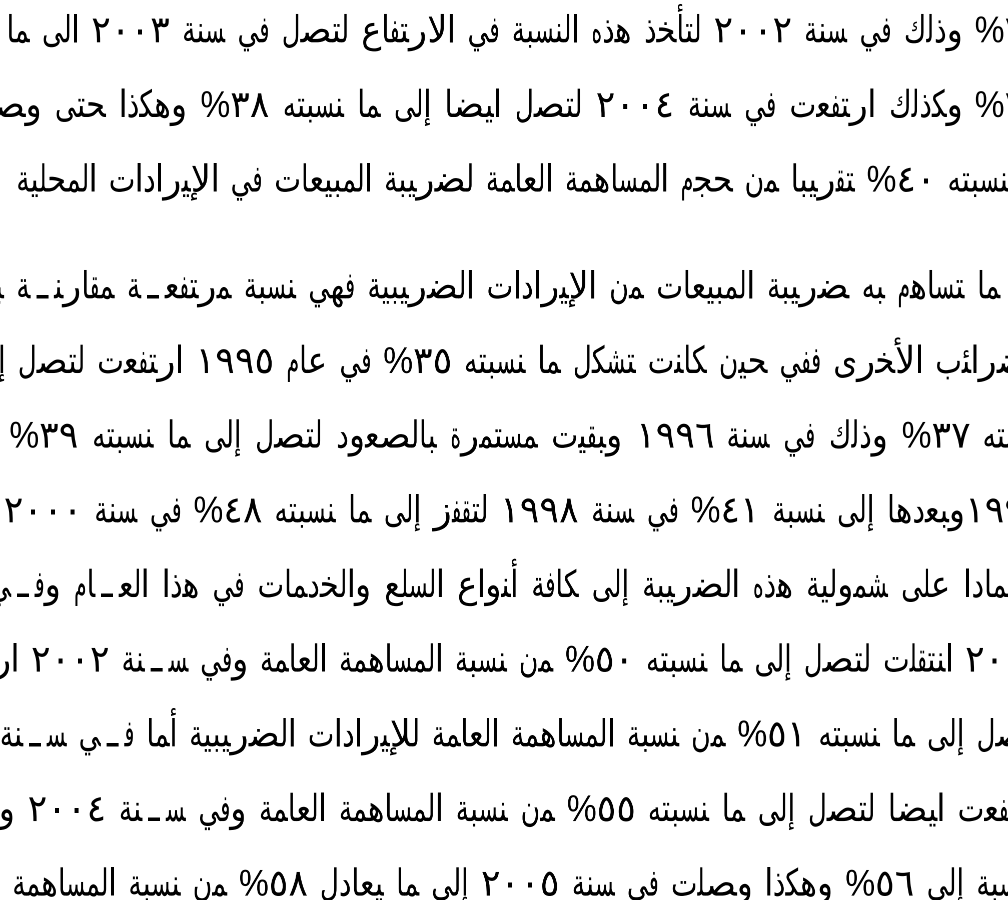
الضريبية، فالإيرادات الضريبية قد ارتفعت وكما ذكرنا سابقا لعدة أسباب منها توسـيع القاعـدة الضريبية أما الإيرادات غير الضريبية فكانت هي الأخرى آخذة في الارتفاع ولكن ليس بـنفس وتيرة الإيرادات الضريبية أي بأقل منها، ومن هذه الإيرادات الرسوم والفوائـد والتـي كانـت بارتفاع خلال سنوات الدراسة، أما نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الأردن إلى الإيرادات المحلية فلقد كانت في سنة ١٩٩٥ ما نسبته ٥٥% من حجم الإيرادات المحلية وقد ارتفعت فـي سنة ١٩٩٦ لتصل إلى ٥٩% من حجم الإيرادات المحلية أما في السنوات اللاحقة حتـى سـنة ١٩٩٩ فلقد استمرت نسبة المساهمة بنفس المعدل وبعدها ارتفعت لتصل في سـنة ٢٠٠٠ إلـى ٦٢% من حجم الإيرادات المحلية وفي سنة ٢٠٠٤ وصلت نسبة المساهمة إلى ٦٧% من حجم الإيرادات المحلية وفي سنة ٢٠٠٥ واصلت الارتفاع لتصل إلى ما نسـبته ٦٩% مـن حجـم الإيرادات المحلية.

المطلب السابع: مدى مساهمة الضريبة على المبيعات في تمويل الإيرادات بشكل عام:

الضريبة على المبيعات هي ضريبة غير مباشرة استحدثتها الحكومة الأردنية وبدأت في تطبيقها في العام ٢٠٠٤ ولسهولة تحصيل الضرائب غير المباشرة ومرونتها وسرعة تحصـيلها فلقـد ساهمت وبشكل مباشر في تمويل الإيرادات العامة ولقد بلغت نسبة مساهمتها ١٧%من الإيرادات العامة وذلك في سنة ١٩٩٥ لتبدأ في الارتفاع والزيادة في السنوات اللاحقة حيث بلغـت ١٨% في سنة ١٩٩٦، أما في سنة ١٩٩٧ فلقد بلغت نسبة المساهمة ٢٠,٠% من الإيرادات العامة أما في السنوات ١٩٩٩/١٩٩٨ فلقد بقيت نسبة المساهمة ضمن المعدل السابق. أما في سنة ٢٠٠٠ فقد ارتفعت النسبة لتصل إلى ٢٦% وفي السنوات ٢٠٠٢ إلى ٢٠٠٥ بقيت النسـبة ضـمن معدلها السابق، فنسبة المساهمة العامة لضريبة المبيعات في الإيرادات العامة هي تقريبـا نسـبة واضحة.

أما نسبة المساهمة العامة لضريبة المبيعات في الإيرادات المحلية فهي ايضا نسبة واضحة.

فبعد ان شكلت هذه النسبة ١٩% في عام ١٩٩٥ بدأت في الارتفاع ايضا لتصل إلى ما نسـبته ٢٢% وذلك في سنة ١٩٩٦ وتوالت في الارتفاع لتصل إلى ٣٠% في سنة ٢٠٠١ وقد ارتفعت



ايضا كنتيجة حتمية لتطبيق المرحلة الثانية من قانون الضريبة على المبيعات لتصل إلى ما نسبته ٣١% وذلك في سنة ٢٠٠٢ لتأخذ هذه النسبة في الارتفاع لتصل في سنة ٢٠٠٣ الى ما نسـبته ٣٦% وكذلك ارتفعت في سنة ٢٠٠٤ لتصل ايضا إلى ما نسبته ٣٨% وهكذا حتى وصلت إلى ما نسبته ٤٠% تقريبا من حجم المساهمة العامة لضريبة المبيعات في الإيرادات المحلية

أما ما تساهم به ضريبة المبيعات من الإيرادات الضريبية فهي نسبة مرتفعـة مقارنـة بـأنواع الضرائب الأخرى ففي حين كانت تشكل ما نسبته ٣٥% في عام ١٩٩٥ ارتفعت لتصل إلى مـا نسبته ٣٧% وذلك في سنة ١٩٩٦ وبقيت مستمرة بالصعود لتصل إلى ما نسبته ٣٩% في سنة ١٩٩٧وبعدها إلى نسبة ٤١% في سنة ١٩٩٨ لتقفز إلى ما نسبته ٤٨% في سنة ٢٠٠٠ وذلـك اعتمادا على شمولية هذه الضريبة إلى كافة أنواع السلع والخدمات في هذا العـام وفـي سـنة ٢٠٠١ انتقلت لتصل إلى ما نسبته ٥٠% من نسبة المساهمة العامة وفي سـنة ٢٠٠٢ ارتفعـت لتصل إلى ما نسبته ٥١% من نسبة المساهمة العامة للإيرادات الضريبية أما فـي سـنة ٢٠٠٣ ارتفعت ايضا لتصل إلى ما نسبته ٥٥% من نسبة المساهمة العامة وفي سـنة ٢٠٠٤ وصـلت النسبة إلى ٥٦% وهكذا وصلت في سنة ٢٠٠٥ إلى ما يعادل ٥٨% من نسبة المساهمة العامـة في الإيرادات الضريبية

أما ما تساهم به ضريبة الدخل في الإيرادات الضريبية فهو نسبة متدنية مقارنة بضريبة المبيعات وذلك لان معدل الدخل في الأردن منخفض مما يضع النسبة العامة من المكلفين الأردنيين خارج حدود الإخضاع الضريبي

أما نسبة مساهمة ضريبة المبيعات على السلع المستوردة من ضريبة المبيعات العامة أو الشاملة فهي تشكل نسبة عالية جدا وذلك اعتمادا على ان المجتمع الأردني يعتمد ايضا على الاسـتيراد وكذلك انه مجتمع مستهلك أكثر مما يكون منتج، وتشكل نسبة المساهمة العامة لضريبة المبيعات على السلع المستوردة ما نسبته ٥١,٦% وذلك في سنة ١٩٩٧ أما نسبة المساهمة العامة في سنة ١٩٩٨ فلقد بلغت ما نسبته ٥٤,٨% أما في سنة ١٩٩٩ فقد وصلت النسبة إلى ٥٠,٣% لترتفـع في سنة ٢٠٠٠ لتصل إلى ما نسبته٥٣,١% وبعده أخذت في الانخفاض كنسبة مساهمة مع بقاء

مبلغ الضريبة على الاستيراد ضمن معدلها العام كإيراد في تمويل الموازنة ولكن شمولية ضريبة المبيعات منذ بداية عام ٢٠٠٠ أدى إلى ارتفاع ضريبة المبيعات على السلع المحلية والخـدمات كإيرادات أساسية في تمويل الموازنة وقد وصلت في سنة ٢٠٠١ الى ما نسبته ٤٥% من نسـبة المساهمة العامة وفي سنة ٢٠٠٢ وصلت النسبة العامة ٤٢,٠% من نسبة المساهمة العامة وفي سنة ٢٠٠٣ وصلت النسبة إلى ٣٩,٠% من نسبة المساهمة العامة وفي سـنة ٢٠٠٤ وصـلت النسبة إلى ٤٣,٩% من نسبة المساهمة العامة لضريبة المبيعات وتصل في نهاية سـنة ٢٠٠٥ إلى ما نسبته ٤٨,٦% من نسبة المساهمة العامة.

جدول رقم (٣): الموازنات الأردنية الفعلية للسنوات من ١٩٩٥- ٢٠٠٠[1]

البيان/ السنه	**١٩٩٥**	**١٩٩٦**	**١٩٩٧**	**١٩٩٨**	**١٩٩٩**	**٢٠٠٠**
الإيرادات العامة	١٥٧١,٩	١٦٧٧,١	١٥٧٤,٩	١٦٩٩,٥	١٧٨٣,٨	١٨٠٠,٩
الإيرادات المحلية	١٣٨٩,١	١٤٣٠,١	١٣٦٩,٩	١٤٩٦,٥	١٥٨٥,٣	١٥٦٠,٧
الإيرادات الضريبية	٧٥٨	٨٤١,١	٧٩٨,٥	٨٥٨,٦	٨٨٤,٢	٩٦١,٩
مجموع ضريبة المبيعات	٢٦٣,٥	٣١٠	٣١٥,٤	٣٥٠,٣	٣٧٢,٥	٤٦٤,٥
ضريبة المبيعات المحولة من الخارج	٠	٠	١٦٣,٤	١٩٢,٢	١٨٧,٤	٢٤٦
الجمارك	٢٦٤	٢٧٩,٨	٢٥٨,٥	٢٩٤,٣	٢٧٩,٣	٢٦٤,٧
الضريبة على الدخل	١٥٢,٤	١٧٣,٢	١٤٩,٧	١٣٩,٦	١٥٢,٨	١٦١
الضريبة الإضافية	٣٠	٢٧,٨	١٦,٩	١٧,٢	١٧,١	١٦
ضرائب أخرى	٤٨,١	٥٠,٣	٥٨	٥٧,٢	٦٢,٥	٥٥,٧
إيرادات غير ضريبية	٦٣١,١	٥٨٩	٥٧١,٤	٦٣٧,٩	٧٠١,١	٥٩٨,٨
منح خارجية	١٨٢,٨	٢٤٧	٢٠٥	٢٠٣	١٩٨,٥	٢٤٠,٢
نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة	%٤٨	%٥٠	%٥١	%٥١	%٥٠	%٥٣
نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية	%٥٥	%٥٩	%٥٨	%٥٧	%٥٦	%٦٢
نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات العامة	%١٧	%١٨	%٢٠	%٢١	%٢١	%٢٦
نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات المحلية	%١٩	%٢٢	%٢٣	%٢٣	%٢٣	%٣٠
نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات الضريبية	%٣٥	%٣٧	%٣٩	%٤١	%٤٢	%٤٨

[1] مصدر السنوات من سنة ١٩٩٥- ٢٠٠٠ **www.mof.gof**

جدول رقم (٤): الموازنات الأردنية الفعلية للسنوات من ٢٠٠١- ٢٠٠٥[1]

البيان/ السنه	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥
	فعلي	فعلي	فعلي أولي	فعلي أولي	فعلي أولي
الإيرادات العامة	٢٠٩٢	٢١٣٦	٢٦١٣	٢٩٥٨	٣٠٦٢,١
الإيرادات المحلية	١٦٥٨,٦	١٦٤٤,١	١٦٧٥,٦	٢١٤٧,٢	٢٥٦١,٨
الإيرادات الضريبية	٩٩٦,٤	١٠٠٠,٣	١٠٨٣,٢	١٤٢٨,٨	١٧٦٥,٨
مجموع ضريبة المبيعات	٥٠٢,٧	٥١٠,٧	٥٩٦,٣	٨٢٥	١٠٢٣,٤
ضريبة المبيعات المحولة من الخارج	٢٢٦,٣	٢١٧	٢٣٣,٨	٣٦٢,٨	٤٩٧,٨
الجمارك	٢٢٨,٥	٢١٩,٨	٢٠٩,٤	٢٦٦,٩	٣٠٤,٩
الضريبة على الدخل	١٩٥,٤	١٩٦,٢	١٩٥,٤	٢١٧,٩	٢٨٣,٧
ضرائب أخرى	٥١,٧	٥٣,٨	٦٠,٩	٩٠,٨	١١٩,٩
الضريبة الإضافية	١٨,١	١٩,٨	٢١,٢	٢٦,٢	٣٣,٩
إيرادات غير ضريبية	٥٨١,٦	٥٧٠,٥	٥٤٨,٤	٧١٨,٤	٧٩٦
منح خارجية	٤٣٣,٤	٤٩١,٩	٩٣٧,٤	٨١١,٣	٥٠٠,٣
نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة	٤٨%	٤٧%	٤١%	٤٨%	٥٨%
نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات المحلية	٦٠%	٦١%	٦٥%	٦٧%	٦٩%
نسبة ضريبة مبيعات إلى الإيرادات العامة	٢٤%	٢٤%	٢٣%	٢٨%	٣٣%
نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات المحلية	٣٠%	٣١%	٣٦%	٣٨%	٤٠%
نسبة ضريبة المبيعات إلى الإيرادات الضريبية	٥٠%	٥١%	٥٥%	٥٦%	٥٨%

[1] من ٢٠٠١-٢٠٠٥ وزارة المالية الأردنية، **نشرة مالية حكومية**، ٢٠٠٦، المكتبة الوطنية، عمان، ٢٠٠٦، ص٥٠.

المبحث الخامس: أوجه الشبه والاختلاف بين نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين وضريبة المبيعات المطبقة في الأردن

المطلب الاول: أوجه التشابه

يعتبر كل من نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين وقانون ضريبة المبيعات الأردني من أهم قوانين الضرائب غير المباشرة.ويمتاز كل منهما بسهولة التطبيق مقارنة مع الأنظمة الأخرى.ووفرة الحصيلة حيث تتم جباية ضريبة القيمة المضافة وضريبة المبيعات الخاصة بشكل شهري.

ويمتاز كل منهما بان نسبة الضريبة المفروضة ثابتة وتطبق على كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة مع استثناء بعض السلع أو الخدمات في القانون الأردني وتخفيض النسبة المفروضة عليها وذلك بقرار من مجلس الوزراء بغض النظر ان كانت كمالية أو ضرورية.

ومن ناحية العبء الضريبي فان المستهلك النهائي هو من يتحمل عبء ضريبة القيمة المضافة وكذلك ضريبة المبيعات ومن حيث الرقابة الشاملة تفرض كل منهما رقابة شاملة على منشآت الأعمال حرصا على عدم التهرب الضريبي.

وقد أجاز كل منهما للمكلف الضريبي القيام بخصم الضريبة على مشترياته الضريبية والتي تخص عمله وأجاز كل من القانون والنظام للمكلف التقدم بطلب استرداد مبلغ الضريبة المدفوعة مقدما عند الشراء والتي تسجل في الدوائر الضريبية كرصيد إعادة.

وقد الزم النظام وكذلك القانون الأردني المكلف بالاحتفاظ بالسجلات والدفاتر الضريبية لمدة معينة بعد تقديم الكشف أو الإقرار الضريبي وان اختلفت المدة الزمنية، فحسب النظام يجب الاحتفاظ بالمستندات مدة سبع سنوات وحسب القانون الأردني خمس سنوات.

وبالنسبة لحد التسجيل وضع كل من النظام والقانون حدا للتسجيل و أجيز لمن هو دون هذا الحد الإعفاء من التسجيل.

شجع كل منهما التصدير بشكل مباشر اعتمادا على جلب العملات الصعبة وكذلك توريد المنتجات المحلية للخارج وفتح الأسواق الخارجية للمنتجات المحلية وقد أجاز فرض الضريبة على السلع والخدمات المصدرة بنسبة صفر وخصم ضريبة المخلات والتي تخص هذه المنتجات واستردادها نقدا.

وبالنسبة للإجراءات الا داريه يمتاز كل منهما بالبساطة وعدم التعقيد وقد ساهمت كل منهما في الايرادات العامة بشكل ملحوظ حيث ساهمت ايرادات ضريبة المبيعات الأردنية بنسبة كبيرة في الإيرادات العامة

أما من حيث الغرامات والعقوبات فقد فرض كل منهما غرامات وعقوبات على المكلفين في حالات معينه يتم فيها مخالفة القواعد القانونيه من حيث تقديم الكشوفات والإقرارات والتأخير في الدفع أو في حالات التهرب من دفع الضريبة المستحقة. وقد أجاز كل منهما للمسؤول مراعاة أمور المكلفين لتوريد مبلغ الضريبة الأصلية للإدارة الضريبية وبالتالي المساعدة في تخفيض الغرامات.

وقد اتفق القانون والنظام على ضرورة ان يقوم المكلف بتبليغ الدائرة الضريبة عند البدء بمزاولة أي نشاط أو تغيير نوع النشاط وعنوان المشتغل، أو أي تغيرات تطرأ على عمله.

ومن خلال التحليل المرافق للنظام والقانون، يتبين أن هدف أي قانون ضريبي هو توريد المبالغ الضريبية المستحقة على المكلفين للدوائر الضريبية بأسرع وقت ممكن بحيث ان الغرامات أو العقوبات الأخرى كان الهدف منها هو وضع القانون موضع التنفيذ والتحذير من التحايل على القانون الضريبي واستغلال أي ثغرة به من أجل عدم توريد المبالغ الضريبية ولذلك أجازت في كل من النظام والقانون المصالحة وذلك بعد ان يتم التزام المكلف بالدين الضريبي المستحق عليه.

كل من النظام والقانون أعطى للدائرة مدة ثلاثة شهور للرد على طلب الإرجاع المقدم من المكلف بالضريبة لدراسة الطلب والرد إما بالإرجاع النقدي أو بتقدير فروقات ضريبية بعد القيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من حقيقة وقانونية هذا الإرجاع.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف

النظام المطبق في فلسطين لجباية الضريبة على القيمة المضافة هو نظام الرسوم على المنتجات المحلية رقم ١٦ لسنة ١٩٦٣ بينما القانون المعمول به حاليا في الأردن لجباية ضريبة المبيعات هو قانون الضريبة على المبيعات الأردني رقم ١٦ لسنة ١٩٩٤

وقد تم تطبيق النظام على الرسوم والمنتجات المحلية في فلسطين في العام ١٩٧٦وبدون سند قانوني وذلك من خلال ربطها بقانون ضريبة الإنتاج الأردني لتبرير فرضها في الأراضي الفلسطينية، في حين ان قانون ضريبة المبيعات قد تم فرضه بسند قانوني وقد مر بمراحل التشريع القانونية.

أما من حيث تطبيق قانون ضريبة المبيعات الأردنية حاليا فالقانون السابق له كان قانون الضريبة على الاستهلاك رقم ٣٤ لسنة ١٩٨٨وهو ايضا بديل لقانون الضريبة على الإنتاج والذي كان مطبقا سابقا الا انه ومن خلال التوصيات المقدمة من البنك الدولي ومن صندوق النقد الدولي والدراسات التي أجرتها الحكومة الأردنية كان هناك تفكير باعتماد نظام الضريبة على القيمة المضافة باعتباره نظاما عصريا وقد تم تسويق القانون الحالي على انه قانون ضريبة على المبيعات مع ان قواعده القانونية ولوائحه المعدلة هي لوائح وقواعد قانون ضريبة القيمة المضافة والمطبقة عالميا.

من ناحية تعديل النظام ومن اجل إخضاع بعض السلع أو الخدمات أو إعفائها من الضريبة أو أية تعديلات هامة فلا يمكن للسلطة الفلسطينية ان تقوم بذلك بسبب القيود المفروضة على تغيير نسب أو أنواع الضرائب غير المباشرة في المرحلة الانتقالية، كما نصت عليها بروتوكولات الشؤون المدنية وملاحقها المتعلقة بالضرائب غير المباشرة في المادة السادسة من اتفاقية باريس

الاقتصادية، حيث ان السلطة الفلسطينية ملزمة بذلك مع إعطائهـا المجـال بتخفـيض النسـبة المفروضة ٢%، فقط بينما أجرت الحكومة الأردنية العديد من التعديلات سـعيا منهـا لزيـادة الجباية من المكلفين.

ومن خلال النسب الضريبية نرى ان نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسـطين يطبـق نسبة ثابتة وهي إما ١٦% وإما ٠% ويوجد ايضا بعض الصفقات المعفاة من الضـريبة علـى القيمة المضافة انظر الملحق رقم (٧) أما نسبة ضريبة المبيعات فتنقسم إلى ثلاثة أقسـام هـي النسبة العامة وهذه النسبة هي حاليا ١٦%، والنسبة المخفضة التي تفرض على مجموعة سـلع محددة بقرار صادر من مجلس الوزراء وهذه النسبة هي حاليا ٤%، انظر الملحق رقم (٨)

وهناك العديد من السلع والخدمات التي أخضعها القانون للضريبة بنسبة ٠% وهناك العديد مـن السلع التي أعفاها قانون الضريبة على المبيعات وذلك استنادا على نص المادة ٧ مـن القـانون فقره(ب) من ضريبة المبيعات انظر الجدول رقم (٩) المرفق للسلع والخدمات المعفاة.

أما بالنسبة إلى خصم المدخلات فالنظام المطبق في فلسطين قد أجاز للمكلـف تأجيـل خصـم ضريبة المدخلات إلى ستة أشهر من الضريبة المستحقة على المبيعات وذلك من تاريخ الحصول على الفاتورة بينما أجاز القانون الأردني للمكلف تأجيل خصم ضريبة هذه المدخلات إلى ثـلاث سنوات اعتبارا من تاريخ الإصدار.

أما الاستيراد فيتم دفع الضريبة المضافة فورا على البيان الجمركي وذلك عنـد اسـتلام السـلع بغض النظر عن حالة المكلف المالية بينما أجاز القانون للمكلف الأردني تأجيل دفـع الضـريبة لحين بيعها ولكن بشرط عدم التقدم بخصمها من الضريبة المتحققة كمدخلات على مبيعاتـه الا بعد تسديد الضريبة عنها.

ويتم توريد ضريبة القيمة المضافة شهريا للدوائر الضريبية اعتمـادا علـى تعليمـات النظـام والتعليمات الواردة من الإدارة الضريبية بينما ضريبة المبيعات العامة فتورد كل شهرين للدوائر الضريبية.

فترة تقديم الكشف الدوري هي خمسة عشر يوما من تاريخ انتهاء الشهر موضـوع الاسـتحقاق بينما المدة هي شهر كاملا بالنسبة لضريبة المبيعات الاردنية.

لا يوجد في النظام المطبق في فلسطين أي نص يتحدث عن ضرورة المطالبـة بإرجـاع مبلـغ الإعادة ولم يخضع موضوع المطالبة لأي نص من نصوص النظام بل ان من حق الدائرة فحص مبالغ الارجاعات وإرجاع المبالغ التي تظهر حقيقة وضع المنشأة ودقة الحسابات بها وذلك بعـد تقديم الكشف الدوري، بينما القانون أجاز طلب استرداد مبلغ الإعادة المرصد ولكن بعد مـرور ستة شهور من تقديم إقرار الإرجاع.

من ناحية الإقرار والكشف الدوري المقدم للدوائر نرى ان الإقرار الخاص بضـريبة المبيعـات الأردنية كان شاملا لكافة البيانات المطلوبة ويستطيع المكلف دون الرجوع للدائرة معرفة المبالغ المدفوعة وكذلك مبالغ الإرجاع وأية بيانات يريدها، بينما الكشوفات الدوريـة والمطبقـة فـي فلسطين تختص فقط ببيان وضع المنشأة في الشهر المقدم فقط.

أما من ناحية الدفاتر والسجلات القانونية والضريبية فالمكلف ملزم بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات القانونية لمدة عشر سنوات وهذا ما هو مطبق في فلسطين بينما المكلف الأردني وحسب القانون مجبر بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات القانونية لمدة خمس سنوات مـن تـاريخ تقـديم الإقـرار الضريبي.

بالنسبة لموضوع تقادم الدين الضريبي فالنظام المطبق في فلسطين لا يوجد في نصوصـه مـا يثبت ان الدين الضريبي من الممكن ان يتقادم بل يتم تحصيل الدين الضريبي استنادا إلى قـانون تحصيل الأموال الأميرية بينما القانون الأردني أجاز ذلك الا اذا كـان هنـاك حكمـا قضـائيا مسبقاً[1].

[1] تنص **المادة (٤٣)** من القانون ان الدائرة تمتنع عن المطالبة بالضرائب أو الغرامات المستحقة وفق أحكام هذا القـانون وذلك بانقضاء خمس سنوات من تاريخ استحقاقها مالم يوجد عذر شرعي يحول دون ذلك.

أما من حيث تصنيف المشتغلين ضريبيا فالنظام قد حدد من هو المشتغل وقد تم تقسيم المشتغلين إلى ثلاثة أصناف أو تقسيمات من ناحية الحصيلة المالية أو معدل الدوران بينما القانون الأردني حدد المكلفين من ناحية أخرى هي المهنة وقام بربطها بحجم المبيعات.



النظام المطبق في فلسطين لم يعفي الشخصيات الاعتبارية أو المنظمات الأهلية وأعضاء السلك الدبلوماسي بينما قانون الضريبة على المبيعات اقر وأجاز ذلك بحيث أعفى مشتريات الملك وأعضاء السلك الدبلوماسي وأعضاء المنظمات الدولية والأهلية.

والنظام المطبق في فلسطين جاء خاليا من إجراءات المحاكم و أنهى إجراءات الدين الضريبي والمتنازع عليها لدى لجنة المعارضة في الإدارة الضريبية مع ربط هذا الدين مع قوة تنفيذية للحجز على الأموال أو المنع من السفر أو منع اصدار فاتورة ضريبية.....الخ من الإجراءات لضمان توريد المبالغ الضريبية للدوائر الضريبية ومن ثم يتم تنفيذ هذه الإجراءات من خلال المحاكم النظامية العادية والتي تنفذ الأحكام لمن تثبت في حقه الإدانة الضريبية بينما اقر القانون الأردني وجود محكمة الجمرك الابتدائية ومحكمة الجمارك الإستئنافية وذلك لضمان ايضا توريد المبالغ الضريبية المحققة للدوائر الضريبية.

أما عن مدى مساهمة كل من الضريبة المضافة وضريبة المبيعات في الموازنة العامة، فلقد بلغ متوسط مساهمة الضريبة المضافة من الإيرادات العامة في فلسطين ٣٠% بينما بلغ متوسط مساهمة ضريبة المبيعات من الإيرادات العامة في الأردن ٢٣% وذلك للفترة الممتدة من عام ١٩٩٥-٢٠٠٥ أما بالنسبة لمساهمتهما في تمويل الإيرادات الضريبية فلقد بلغ متوسط نسبة المساهمة العامة للضريبة المضافة ٥٨% بينما بلغ المتوسط لضريبة المبيعات ٤٧% وذلك لنفس الفترة.

وهذا يبين مدى المساهمة في تمويل الموازنة لكل منهما الا ان الضريبة المضافة ولكونها الأقدم في التطبيق وكذلك الأوسع والتي تحافظ على نسبة ثابتة للقيمة المضافة بعكس ضريبة المبيعات الأحدث في التطبيق والتي أعفت في نصوصها العديد من السلع والخدمات وتطبق نسبتين

مختلفتين حسب السلع وكذلك تطبيقها على مراحل أدى بشكل ملحوظ إلى انخفاض المتوسط مع أنها تحافظ على الارتفاع في السنوات اللاحقة للتطبيق.

النتائج

لقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج بالنسبة لنظام ضريبة القيمة المضـافة والمطبـق فـي فلسطين وقانون ضريبة المبيعات والمطبق في الأردن:

تم استحداث هذا النظام من قبل الجانب الإسرائيلي في سنة ١٩٧٦، بناء على قـانون المكـوس على المنتجات المحلية رقم ١٦ لسنة ١٩٦٣، لم تستطع السلطة الفلسطينية تعديل هـذا النظـام اعتمادا على ما تم فرضه من قيود عليها من خلال اتفاق بـاريس الاقتصـادي والموقـع بـين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي.وبالتالي فالنظام المطبق هو نظام قديم لم يتم تعديل أي نص من نصوصه وذلك مراعاة لما يتعرض له المكلف الفلسطيني من ظروف قاسية من عـدة نـواحي سواء اقتصادية أو مالية أو حتى اجتماعية أما بالنسبة لنصوص هذا القانون والخاصة بالعقوبات فهي قاسية بشكل كبير جدا اعتمادا على المقارنة مع العقوبات المفروضة وفق القانون الأردني.

الهدف الرئيسي لأي قانون ضرائب في العالم هو ضمان التوريد الـدقيق والصـحيح للمبـالغ الضريبية بينما النظام المطبق في فلسطين هو نظام قهري و في حال تم تطبيق نصوصه بكاملها تكون النتيجة انخفاض حاد في حصيلة الإيرادات الضريبية لهذا النظام.أما بالنسبة لنظام ضريبة المبيعات المطبق في الأردن فإننا نرى منهجية منتظمة لتطبيق هذا النظـام ومراعـاة أوضـاع المكلفين وعدم التركيز على العقوبات الا للضرورة القصوى حيث ان جميع المخالفات الضريبية يتم استيفاءها نقدا مع العلم ان هذا القانون قد تم تطبيقه على مراحل متعددة وكذلك اسـتند هـذا القانون على نسب مختلفة لجباية ضريبة المبيعات وذلك مراعاة لظروف المواطنين بعكس نظام ضريبة القيمة المضافة الذي يعتمد على نسب ثابتة هي ١٦% من القيمة المضافة دون استثناء.

تم في ٢٩-٤-١٩٩٤ استحداث نظام فاتورة المقاصة "الفاتورة الموحدة" بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي وذلك استنادا إلى اتفاق باريس الاقتصادي وقد اتفق الجـانبين علـى ان الضـريبة المدفوعة من قبل أي طرف كان سواء فلسطيني أو إسرائيلي لا يتم الاعتراف بهـا مـن قبـل الجانب الآخر الا من خلال فاتورة المقاصة وبالتالي لا يتم تحويل أي مبالغ نقدية لأي طرف الا من خلال هذه الفاتورة وقد كان من المآخذ على هذا الموضوع بالذات على ان الضريبة لا يـتم

تقاصها إلا من خلال الأشخاص المسجلين بالدوائر الضريبية بحيث ان المستهلك العادي والـذي يقوم بالشراء من إسرائيل، لا تستطيع السلطة ان تطالب بمبالغ الضريبة المضافة والمدفوعة من قبله وذلك اعتمادا على نصوص هذا الاتفاق، مع أن هذا الاتفاق قد تم توقيعه فـي فتـرة كـان المواطن الفلسطيني مستهلكا نشطا للأسواق الإسرائيلية وبالتالي يتم فقدان مبالغ طائلة من جراء هذا الاتفاق.

لزيادة ايرادات ضريبة القيمة المضافة، لابد من وجود نظام متكامل بين الأفراد فـي المجتمـع وبين الإدارات الضريبية وذلك استنادا على ان عبء ضريبة القيمة المضافة يقع على المستهلك، والتاجر الفلسطيني هو وسيط في نقل هذه الضريبة للإدارات الضريبية وبالتالي وجـب تكـوين دوائر إعلامية في الدوائر الضريبة لتوجيه المكلف وإرشاده لجميع النواحي الهامة ليتسنى توريد المبالغ الضريبية بسهولة ويسر.والتركيز على جميع الموظفين في الدوائر لإبداء التعاون التام مع المكلف الفلسطيني.

تم تعديل نسبة الضريبة المضافة بتاريخ ٧-٩-٢٠٠٥ إلى ١٦% وذلك بنـاء علـى التعـديل الإسرائيلي والذي تم ايضا إلى ١٦,٥%من القيمة المضافة لكن هذا القرار مع ان بـه تخفـيض للنسبة الا انه قد أربك المكلف الفلسطيني والذي يقوم بالشراء مـن إسـرائيل بواقـع ١٦,٥% ضريبة ويقوم بالبيع لمناطق السلطة الفلسطينية بواقع ضريبة بنسبة ١٦% وبالتـالي فـالمكلف مضطر دائما بعمل ارجاعات متكررة في الدوائر الضريبية وبناء عليه لو ان القرار الفلسـطيني بتخفيض النسبة إلى ١٦,٥% لكان الوضع مريحا لكل من الدوائر والمكلف.

التوصيات:

وعلى ضوء الدراسة التي تمت من خلال مقارنة نظام ضريبة القيمة المضافة والمطبـق فـي فلسطين ونظام ضريبة المبيعات الاردنية يمكن تقديم **التوصيات** الآتية:

- توفير الأسس القانونية لفرض الضرائب غير المباشرة وخاصة ضريبة القيمة المضافة، وذلك لان النظام المطبق حاليا هو نظام إسرائيلي تم فرضه على المكلف الفلسطيني في سـنة ١٩٧٦ مسـتمدا شرعيته من خلال اتفاق باريس الاقتصادي والذي تم توقيعه بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي فـي سنة ١٩٩٤.

- العمل على تطبيق قرارات إدارية ولوائح الهدف منها فقط ضمان توريد المبالغ الضريبية للإدارة الضريبية وذلك لان الهدف الأساسي لأي نظام ضريبي هو توريد المبالغ الضريبية وليس توقيع اشـد العقوبات على المكلف.

- التحرر من بند فاتورة المقاصة الموقع بين الجانبين الفلسطيني والإسـرائيلي والـذي لا يضـمن التوريد الكامل لمبالغ الضريبة المضافة استنادا على ان ما يتم تقاصه هو فقط للمكلـف الفلسـطيني والمسجل في الدوائر الضريبية.

- إعادة هيكلة دوائر ضريبة القيمة المضافة بما يضمن تعزيز مفهوم التعاون بين المكلف الفلسطيني والدوائر الضريبية ونشر الوعي الضريبي بين المواطنين.

- إنشاء دوائر إعلامية بجانب دوائر الضريبية المضافة في كافـة المحافظـات لتوجيـه المكلـف وتشجيعه على عدم التهرب من أداء الضريبية أو عدم الالتزام بإحضار فواتير المقاصة وربـط هـذا الموضوع مع الناحية الدينية والوطنية.

- الاستفادة من نصوص قانون ضريبة المبيعات الأردنية والتي تقر بمفهوم التـوازن بـين زيـادة الجباية النقدية وعدم إرهاق المكلف بالعبء الضريبي.

- استخدام معدلات مختلفة من النسب الضريبية من خلال التمييز بين السلع والخدمات الأساسية وغير الأساسية وذلك من خلال التركيز على البعدين الاجتماعي والاقتصادي.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

علاونه، عاطف: **شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة**، مؤسسة الجيل للطباعـة والنشر، ١٩٩٢م.

أبو كرش، شريف: **إدارة المنازعات الضريبية**، دار المناهج للنشر والتوزيـع، عمـان، الأردن ٢٠٠٤

صيام، وليد، حسام الدين، خداش، العكشه، وائل: **الضرائب ومحاسبتها**، عمان، المكتبة الوطنية، ٢٠٠٠م.

بشور، عصام: **المالية العامة والتشريع المالي**، دمشق، منشورات جامعة دمشق، ١٩٨٢م.

الخطيب، خالد، شاميه، زهير: **أساس المالية العامة**، عمان، وائل للنشر والتوزيع ٢٠٠٠.

الحاج، طارق: **المالية العامة**، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع، ١٩٩٩.

ياسين، فؤاد: **المحاسبة الضريبية**، عمان، دار اليازوري، ٢٠٠٥.

فرهود محمد سعيد: **نظام الزكاة وضريبة الدخل**، المملكة السعودية ١٩٩٦.

دقة، عبد الرحيم: **العدالة الضريبية في مشروع قانون ضـريبة الـدخل الفلسـطيني** (رسـالة ماجستير غير منشوره) جامعة النجاح، نابلس/ فلسطين ٢٠٠٣.

دراز، حامد: **مبادىء المالية العامة**، مصر، الإسكندرية للكتاب ١٩٩٠.

شامية، احمد: **أساس المالية العامة**، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع، ٢٠٠٣.

جامعة القدس المفتوحة، **المالية العامة**، الأردن، ٢٠٠٠.

العناني، حمدي: **اقتصاديات المالية العامة**، مصر ١٩٨٥.



أوغريه، جورج: **الضريبة على القيمة المضافة**، بيروت، مجد للطباعة والنشر ١٩٨٢.

جامعة القدس المفتوحة، **محاسبة ضريبة الدخل**. عمان ١٩٩٨.

ستيفنز، مارك: **الضرائب في الضفة الغربية بين ١٩٦٧- ١٩٨٩**، رام ا ، مؤسسـة الحـق ١٩٩٨.

علاونه، عاطف: الأمر **العسكري ١٣٤٢، بين تشجيع الاستثمار والمتطلبات الأمنيـة**، رام ا ١٩٩٢.

عبد الرازق، عمر، هاني، سليمان: **أبعاد الاتفاق الاقتصادي الفلسطيني والإسـرائيلي**، رام ا ، مكتبة الرسالة ١٩٩٤.

صبري، نضال: **السياسات الضريبية في فلسطين**، معهد الإعلام والسياسات الصحية والتنموية.

الخطيب، كمال: **دور الايرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في فلسطين بين ١٩٩٦-٢٠٠٣** (رسالة ماجستير غير منشوره) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين ٢٠٠٥.

الجوهري، منى، **الترتيبات الجمركية بين الجانبين الفلسطيني والإسرائيلي**، ماس، ٢٠٠٤.

الجعفري، محمود وآخرون: **واقع ومستقبل العلاقات الاقتصادية والإسرائيلية**، ماس، ٢٠٠٢.

الجعفري، محمود، العارضة ناصر: **السياسات التجارية المالية والفلسطينية وتأثيرهـا علـى ميزان العجز في الميزان التجاري** ٢٠٠٢م.

أبو نصار، محمد، المشاعله، محفوظ: **محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق**. عمان، المكتبة الوطنية، ٢٠٠٥.

أبو بكر، محمد، **قانون الضريبة العامة على المبيعات**. عمان، دار الثقافـة للنشـر والتوزيـع، ٢٠٠٢م.

إشتيه، أسد: **التهرب الجمركي وأثره في الإيرادات الجمركية الفلسطينية** (رسالة ماجستير غير منشوره) جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين ٢٠٠٥.

الخطيب، خالد: **الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية**. عمان، دار الحامد، ١٩٩٨.

عفانه، عدي القطاونه، عادل، الجدع، أحمد: **الجديد في المحاسبة الضريبية**. عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، ٢٠٠٤م.

عبد الرازق، عمر: **هيكل الموازنة الفلسطينية**، ماس، رام ا ، ٢٠٠٢.

عبد الكريم، نصر، موسى، نائل: **الموازنة الفلسطينية بين ١٩٩٥-٢٠٠٠م.**

usaid، **معايير التدقيق الحكومية ومعايير الر رقابة الداخلية**، رام ا ، ٢٠٠٢م.

ثانيا: القوانين.

قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم ١٧ لسنة ٢٠٠٤.

قانون الضريبة على القيمة المضافة اللبناني رقم ٧٣٣٨ لسنة ٢٠٠٢.

قانون ضريبة المبيعات العامة الأردني رقم ٦ لسنة ١٩٩٤.

نظام ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين رقم ١٦ لسنة ١٩٦٣.

نظام ضريبة القيمة المضافة المطبقة في فلسطين رقم ٧٤٧٥ لسنة ١٩٨٥.

ثالثا: الدوريات

وزارة المالية الأردنية، **الدليل العام لضريبة الدخل والمبيعات**، ٢٠٠٤.

وزارة المالية اللبنانية، **سلسلة التوعية الضريبية**، ٢٠٠٤.

وزارة المالية اللبنانية، **الدليل العام لضريبة القيمة المضافة**، ٢٠٠٤.

وزارة المالية لأردنية، **دليلك في ضريبة المبيعات الأردنية**، ٢٠٠٤.

وزارة المالية الأردنية، **نشرة الوعي الضريبي**، ٢٠٠٤.

وزارة المالية الأردنية، **سؤال وجواب**، ٢٠٠٤.

وزارة المالية الأردنية، **دليل تعبئة الإقرار الضريبي**، ٢٠٠٤.

وزارة المالية الفلسطينية، **الضريبة المضافة في سطور**، ٢٠٠٢.

وزارة المالية الأردنية، **نشره مالية الحكومة العامة**، عمان، ٢٠٠٦.

معهد أبحاث السياسات الاقتصادي الفلسطيني، مـاس، **المراقـب الاقتصـادي**، ع١٠، رام ا ، ٢٠٠٣.

رابعا: الوثائق

وزارة المالية الفلسطينية، **دوره في نظام الرسوم على المنتجات المحلية**، ١٩٩٤.

وزارة المالية الفلسطينية، **دوره في التدقيق للبيانات المقدمة من خلال نظـام ضـريبة القيمـة المضافة.** ١٩٩٥.

وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، **تعميمات ومناشير**، ١٩٩٥.

وزارة المالية الفلسطينية، مديرية الجمارك والمكوس، **تعليمات إدارية**، ١٩٩٥.

محاضره في جامعة بير زيت، **فاتورة المقاصة**، ٢٠٠٠.

خامسا: الإعلانات الواردة من الصحف

إعلان مدير عام الجمارك والمكوس بتاريخ ٧-٩-٢٠٠٥.

سادسا: مواقع الانترنت.

http://www.Mof.ps.com

http://www.Mof.gov.jo.com

الملاحق

ملحق رقم (1)

Palestinian National Authority
Ministry of Finance
V.A.T. Dept. /



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
دائرة ضريبة القيمة المضافة والمكوس/

معلومات عن مكلف

معلومات عن المكلف

الاسم التجاري : .... رقم الملف : .... تلفون : ....
نوع العمل : .... العمل السابق ....
العنوان : ....

معلومات عن العمل/ لاستعمال المكلف

تصنيف الملف : .... مكان العمل : ملك / إيجار مبلغ الإيجار السنوي : ....
مخازن اضافية : ملك / إيجار موقع المخازن : .... الايجار السنوي : ....
سيارات تابعة للعمل : العدد : .... النوع : ....
مبيعات : محلية : .... خارجية (تصدير) : .... لاسرائيل : ....
مشتريات : محلية : .... خارجية (إستيراد) : .... من اسرائيل : ....
مصاريف تشغيلية : نوعيتها : .... مبلغها : ....
عدد المستخدمين : .... مبلغ الرواتب والاجور : ....
النظام المحاسبي : ☐ محوسب - اسم البرنامج : ....
☐ يدوي - الدفاتر المنظمة : 1- .... 2- ....
3- .... 4- .... 5- .... 6- .... 7- .... 8- ....
اسم المحاسب : ....

تصريح المكلف : أقر ان جميع التفاصيل الواردة اعلاه صحيحة ، واتعهد بابلاغ الدائرة عن أي تغيير يتم في هذه المعلومات خلال خمسة عشر يوما بناءا على المادة (72) من القانون .

اسم المشتغل او وكيله : .... التاريخ : .... التوقيع : ....

لاستعمال الدائرة فقط :

ملاحظات الموظف المسؤول حول :
1- حجم العمل ومدى تناسبه مع تصريحات المشتغل : ____________
2- النظام المحاسبي : ____________
3- وجوب تسجيل المشتغل : مرخص - صغير - ذو صفقات معفاه : ____________
4- ملاحظات اخرى : ____________

اسم الموظف : ____________ التاريخ : ____________ التوقيع : ____________
توصيات مدير الدائرة : ____________

التاريخ : .... التوقيع : ....

ملحق رقم (2)

بسم الله الرحمن الرحيم

Palestinian National Authority
Ministry of Finance
Custom & Excise General Directorate



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
مديرية الجمارك والمكوس / الإدارة العامة

Date : .... التاريخ : ....

No. : .... الرقم :

تصريح وتعهد

أنا الموقع اسمي أدناه ________ وحامل هوية ________

والذي سجلت كمشتغل تحت رقم ________ بفئة ________ وبتاريخ ________

أتعهد :.

1- بمسك حسابات رسميه والتسجيل بالفئة التي تتفق وطبيعة عملي حسب ما جاء بالنظام الخاص بشأن تنظيم الدفاتر المحاسبية من قانون الرسوم على المنتجات المحلية رقم 16 لسنه 1963 م.
2- أتعهد من تاريخ توقيع هذا التصريح بان امتنع عن التعامل مع أي جهة أو أي مشروع غير مسجل لدى دوائر ضريبة القيمه المضافة بمناطق السلطة الوطنية وإيه مناطق أخرى، وفي حاله شرائي لأيه مدخلات بدون فاتورة ضريبة لأي سبب من الأسباب أتعهد بتسجيلها ضمن سجلاتي الرسمية وأن ادفع الضريبة المستحقة عليها عند البيع، وكذلك التصريح عن إيه تغييرات في محل العمل خلال 15 يوم من التغيير.
3- أن أقدم لوكيلي المحاسب / المحاسب القانوني أو للدائرة مباشره جميع فواتير المشتريات التي احصل عليها لأغراض عملي والمبيعات التي أصدرها خلال فتره عملي وذلك ضمن الكشوفات والتقارير والنماذج التي تصدرها دائرة ضريبة القيمة المضافة حسب المواعيد والكيفية المقررة بالقانون.
4- أن التزم بالا يفاء بجميع المبالغ المترتبة علي نتيجة أخطاء غير قانونيه أو صفقات أو مدخلات لم أصرح عنها بعد فحص الدائرة لحساباتي . بالاضافه إلى ما يترتب عليها من فوائد وغرامات حسب القانون.
5- أن التزم بعدم طباعه إيه فواتير ضريبة ألا بتصريح خاص من دائرة ضريبة القيمة المضافة عند مباشره العمل.
6- أن اعلم الدائرة في حاله تغيير وكيلي المحاسب/المحاسب القانوني أو أجراء أي تعديل قانوني بخصوص ملفي.
7- أن التزم بالتصريح عن الصفقات والمدخلات الخاصة بفواتير المقاصة خلال 45 يوم من تاريخ إصدارها، وإحضارها إلى الدائرة معبئه بالنماذج الخاصة بها حسب تعليمات الدائرة، وكذلك بالمحافظة عليها وعدم تحويلها لأي مشتغل أخر مهما كانت الأسباب ألا بتعليمات خطيه من الدائرة.

وبناءا على ما ورد أعلاه أوقع،،،

تحريرا في:. ________ الاسم:. ________

شاهد /الوكيل القانونى ________ الاسم ________

الاسم ________ التوقيع ________

فئات التسجيل
1- مشتغل مرخص حصيلة صفقاته اكبر من 185000 شيكل.
2- مشتغل صغير حصيلة صفقاته ما بين 44200- 185000 شيكل.
3- مشتغل ذو صفقات معفاة حصيلة صفقاته اقل من 44200 شيكل.
4- مؤسسه غير ربحيه .
5-مؤسسه مالية.

P.O.Box : 795 - Ramallah
Tel. : 02/2407121-5
Fax : 02/2407927 - 2402639

ص.ب : ٧٩٥ – رام الله
هاتف : ٠٢٢٤٠٧١٢١-٥
فاكس : ٢٤٠٢٦٣٩ – ٠٢/٢٤٠٧٩٢٧

ملحق رقم (3)

السلطة الفلسطينية

وزارة المالية دائرة الجمارك والمكوس

كشف دوري

بلاغ استحقاق – للدفع
הודעת זיכוי - לתשלום

ض.ق
م
نموذج
634

اسم المشتغل

عنوان

رقم البلد رقم المكتب

(1) 1 رقم ملف المشتغل 9 10 6341 13 14 17

الفترة التي يجب تقديم الكشف عنها

يجب تقديم الكشف لغاية

سنة شهر

الضريبة على الصفقات — 00/100

4 — 00/100
28 صفقات ملزمة لا تشمل ض.ق.م 37

5 — 00/100
18 صفقات معفاة او بنسبة صفر 27

ضريبة مدخلات

38 ضريبة مدخلات - مشتريات - حيازة واثاث واموال غير منقولة 45 — 00/100

46 ضريبة مدخلات - مشتريات اخرى 53 — 00/100

₪ (3) — 00/100
54 הסכום לתשלום ‧ المبلغ للدفع 61
مبلغ الدفع بالكلمات

(2) 8-62194-9
رقم الحساب في بنك البريد
מספר חשבון בבנק הדואר

تصريح المشتغل وتوقيعه :
اني اصرح ان جميع التفاصيل التي بلغت عنها بهذا الكشف صحيحة وكاملة .
اعلم ان تبليغ تفاصيل غير صحيحة تعتبر مخالفة للقانون .

اسم الموقع

توقيع وختم المشتغل او وكيله

تاريخ

ختم البنك
חותמת הבנק
دفع غير نقدي يقبل بتحفظ حتى التسديد

ملحق رقم (4)

بلاغ استحقاق – للدفع
הודעת זיכוי - לתשלום

كشف دوري



السلطة الفلسطينية
وزارة المالية دائرة الجمارك والمكوس

رقم المكتب | رقم البلد | عنوان | اسم المشتغل | ض.ق.م

(1) رقم ملف المشتغل 6341

نموذج 634

5 — 00/100 — 18 صفقات معفاة او بنسبة صفر 27

يجب تقديم الكشف لغاية: سنة شهر

4 — 00/100 — 28 صفقات ملزمة لا تشمل ض.ق.م 37

الفترة التي يجب تقديم الكشف عنها

00/100 — الضريبة على الصفقات

(2) 8-62194-9
رقم الحساب في بنك البريد
מספר חשבון בבנק הדואר

نسخة ليست للدفع

اني اصرح ان جميع التفاصيل الواردة في الكشف صحيحة وكاملة.
اعلم ان تبليغ تفاصيل غير صحيحة تعتبر مخالفة للقانون.

ضريبة مدخلات

38 ضريبة مدخلات - مشتريات - اجهزة وآلات وأموال غير منقولة 45 — 00/100

46 ضريبة مدخلات - مشتريات اخرى 53 — 00/100

(3) 54 הסכום לתשלום المبلغ للدفع 61 — 00/100

مبلغ الدفع بالكلمات

اسم الموقع

توقيع وختم المشتغل او وكيله

تاريخ

ختم البنك
חותמת הבנק

دفع غير نقدي يقبل بتحفظ حتى التسديد

ايصال

ملحق رقم (5)



السلطة الفلسطينية

وزارة المالية دائرة ضريبة القيمة المضافة والمكوس

كشف دوري

للإرجاع

ض.ق.م

نموذج 634

اسم المشتغل

عنوان

رقم البلد

رقم المكتب

(1)

6341

1 رقم ملف المشتغل 9 10 13 14 17

الفترة التي يجب تقديم كشف عنها

يجب تقديم الكشف حتى نهاية

سنة شهر

00/100

الضريبة على الصفقات

4 00/100

28 صفقات ملزمة لا تشمل ض.ق.م. 37

5 00/100

18 صفقات معفاة او بنسبة صفر 27

ضريبة مدخلات

00/100

45 ضريبة مدخلات - مشتريات - اجهزة واثاث واموال غير منقولة 38

00/100

46 ضريبة مدخلات - مشتريات اخرى 53

تصريح المشتغل وتوقيعه

اني اصرح ان جميع التفاصيل التي بلغت عنها بهذا الكشف صحيحة وكاملة .

اعلم ان تبليغ تفاصيل غير صحيحة تعتبر مخالفة للقانون .

ختم استلام

اسم الموقع

توقيع وختم المشتغل او وكيله

تاريخ

(3) 00/100

54 المبلغ للارجاع 61

مبلغ الارجاع بالكلمات

ليس للدفع

ملحق رقم (6)



وزارة المـــالية دائرة الضريبة العامة على المبيعات	General Sales Tax Department

الاقرار بالضريبة العامة على المبيعات									نموذج رقم (4)
اســم المسجل									
رقم الهاتف		رقم الفاكس		الرقم الضريبي					
العنوان البريدي	ص.ب.		المحافظة		الفترة الضريبية	من		الى	
	الرمز البريدي		البلد		المهلة القانونية لتقديم الاقرار	من		الى	

اقرأ دليل تعبئة الاقرار والارشادات على ظهر الاقرار – عبئ البيانات ادناه بخط واضح ومقروء .

الرقم	البيـــــــــــــان	القيمـــــة فلس	القيمـــــة دينـــــار	الضـــريبة العامة فلس	الضـــريبة العامة دينـــار
.1	الرصيد المدور من الفترة السابقة				
.2	المشتريات المحلية الخاضعة للنسبة العامة				
.3	المستوردات الخاضعة للنسبة العامة				
.4	المستوردات مؤجلة توريد الضريبة				
.5	المشتريات والمستوردات المعفاة				
.6	المبيعات المحلية الخاضعة للنسبة العامة				
.7	المبيعات المحلية الخاضعة لنسبة الصفر				
.8	المبيعات المصدرة				
.9	المبيعات المحلية المعفاة				
.10	ضريبة غير قابلة للخصم (تخص مبيعات معفاة)				
.11	حركة تعديل لصالح المسجل				
.12	حركة تعديل لصالح الدائرة				
	احتساب الضريبة المستحقة			فلس	دينار
.13	ضريبة الخانات (6 + 10 + 12) – (1 + 2 + 3 + 11) موجباً مبلغ مطلوب دفعه				
.14	ضريبة الخانات (6 + 10 + 12) – (1 + 2 + 3 + 11) سالباً عبئ الخانات من(15 - 17)				
.15	هل ترغب باسترداد الضريبة العامة عن السلع والخدمات المصدرة ان وجدت ؟ نعم : عبئ المبلغ المطلوب استرداده حسب معادلات التصنيع . لا : ضع صفر .				
.16	هل ترغب باسترداد الضريبة العامة التي مضى على تأديتها اكثر من ستة شهور ؟ نعم : يرجى مراعاة دليل تعبئة الاقرار . لا : ضع صفر .				
.17	لاحتساب الرصيد المدور لصالحك للفترة القادمة احتسب المعادلة التالية : 14 - (15 + 16)				
.18	في حال وجود مواد محملة بضريبة خاصة واستخدمت في انتاج سلع اخرى خاضعة للنسبة العامة ولم تصديرها وترغب في استرداد الضريبة الخاصة فيجب احتساب المبلغ المطلوب استرداده حسب معادلة التصنيع وتثبيته في هذه الخانة .				

	من	الى	من	الى
تسلسل وارقام فواتير المبيعات				

اذا لم تتسع الخانات يرجى ارفاق كشف على ورقة خارجية يبين أية تسلسل الارقام .

البيانات المتعلقة بفواتير الشراء المحلية التي تحمل اعلى قيمة ضريبية تم دفعها خلال الفترة الضريبية		الرقم الضريبي للبائع	رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	القيمة	الضريبة
	.1					
	.2					
	.3					
	.4					
	.5					

اقر انا الموقع ادناه وتحت طائلة المسؤولية بان المعلومات الواردة في هذا الاقرار صحيحة

الاســــــم		التوقيــــع	
الوظيفـــة		التاريـــخ	

ختـــم المســـجل

الارشـــــــــادات

1. الخانة رقم (1) تعبأ برصيد الضريبة الخاصة المدور من اقرار الفترة السابقة والوارد اصلاً بالخانة (15) .
2. الخانة رقم (2) تعبأ بقيمة وضريبة المشتريات المحلية من السلع الخاضعة للضريبة الخاصة القابلة للخصم وفق حسب القانون والمشتراة بفواتير من مسجلين باستثناء الوارد بالجدول رقم (4) الملحق بالقانون .
3. الخانة رقم (3) تعبأ بقيمة المستوردات من السلع الخاضعة للضريبة الخاصة القابلة للخصم وفق حسب القانون والتي تم دفع الضريبة عنها بموجب وصولات مالية باستثناء الوارد بالجدول رقم (4) الملحق بالقانون .
4. الخانة رقم (4) تعبأ بقيمة المشتريات المحلية والمستوردة من سلع وخدمات والمعفاة من الضريبة .
5. الخانة رقم (5) تعبأ بقيمة المبيعات المحلية من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة الخاصة وعدد وكمية المبيعات ومقدار الضريبة المستحقة عليها حسب لمنصوص القانون .
6. الخانة رقم (6) تعبأ بقيمة المبيعات المحلية من السلع الخاضعة لنسبة صفر بموجب احكام المادة (21) من القانون والفقرة (ج) من المادة (22) .
7. الخانة رقم (7) تعبأ بقيمة السلع المصدرة بموجب بيانات جمركية او حسب التعليمات التنفيذية رقم (5) لسنة 2001 .
8. الخانة رقم (8) تعبأ بقيمة المبيعات المحلية من السلع الخاضعة للضريبة الخاصة والمعفاة بموجب احكام القانون .
9. الخانة رقم (9) تعبأ بمقدار الضريبة الخاصة غير القابلة للخصم من اصل الضريبة التي سبق خصمها او ردها من المالك واستخدمت في عمل منتج يتم سلعة معفاة وسواء كان البيع بدل او بدون بدل مع مراعاة معادلات التصنيع .
10. الخانة رقم (10) تعبأ بمقدار الضريبة الخاصة التي ترغب باستردادها من خلال الاقرار من غير الوارد بالبنود من (1-3) اعلاه .
11. الخانة رقم (11) تعبأ بمقدار الضريبة الخاصة التي يجب توريدها من خلال الاقرار من غير الوارد بالخانة (5) .

ملاحظة :- لتعبئة الخانات المتبقية ولمزيد من المعلومات انظر دليل تعبئة الاقرار .

ملحق رقم (7)

الذيل الأول

(المادة ٣١(أ) (٨) للنظام)

بطيخ	جاميا	قرنبيط	خيار	شابنيون	ريباس
فول سوداني	قرع أرضي	كرفس	جذور صيني	فلفل	ثوم
أسبرجوس	جزيرت	لفت	سلق	فول	شمر
بازلاء	حمسيس	لوف	كرفس أمريكاني	فلفل أحمر	فاصولياء
باميه	خس	ليمه	باتنورا	فجل	توت أرضي
بطاطا	باذنجان	لوبيا	عبريت	فجل أحمر	ذرة
بصل	خرشوف	شمام	عواش	كولورابي	بطاطس
جزر	كتر	منجولد	أعشاب بهارات	كوسه	سبانخ
	ملفوف		بقدونس		

الذيل الثاني

(المادة ٣١(أ) (٨) للنظام)

أفوكادو	موز	سبوطه	تين شوكي
جوز ملوكي	جوبجدان	سبوندياس	كومكوات
جوز بيكان	جوافة	عنب	كيواني
كمثرة	جامبوس	كستناء	كراميولا
كمثرة أسيوي	كرز	تين	رمان
توت أسود	زيتون	تمر	برقوق
أنونا	سفرجل	تمريلو	برقوق هندي
أناناس	لونجان	فيجوا	استفنيا
فرسمون	ليمكووم	بيتنجا	توت شجر
خوخ	ليشي	بيتايا	تفاح
أكتينديا	مشمش	بابايا	
بايكو	مانجو	بيبنو	
بطاته	سكميا	حمضيات على أنواعها وأصنافها.	
شعونيت(بسي فلورا)	ناكتارينا	شليم	
لوز بقشرته	سبوبيلا		

تعديل
(رقم ٢٢)
٧٤٩هـ

ملحق رقم (8)

جدول السلع الخاضعة للضريبة العامة

على المبيعات بنسبة ٤ %

الرقم	التصنيف	فصل/بند التعريفة الجمركية المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 2002/2/28
١.	حيوانات حية .	الفصل الأول
٢.	لحوم وأحشاء وأطراف صالحة للأكل .	الفصل الثاني
٣.	أسماك أو شرائح أسماك وغيرها من لحوم الأسماك . عدا القشريات والرخويات وغيرها من اللافقريات المائية .	البنود من 03.01 ولغاية 03.05
٤.	ألبان ومنتجات صناعة الألبان، بيض الطيور، عسل طبيعي .	الفصل الرابع عدا البند 0410
٥.	أشجار ونباتات حية، وبصلات وجذور وما شابهها.	البندين 06.01 06.02
٦.	خضر ونباتات وجذور ودرنات صالحة للأكل عدا المجمدة أو المجففة .	من أصناف الفصل السابع
٧.	فواكه وثمار صالحة للأكل طازجة أو مبسترة عدا المجمدة أو المجففة .	من أصناف الفصل الثامن
٨.	الشاي .	09.02
٩.	الحبوب .	الفصل العاشر
١٠.	زعتر .	0910. 40
١١.	منتجات مطاحن عدا {(دقيق حنطة (قمح) والنشا والانيولين وجلوتين الحنطة} .	الفصل (11) عدا البنود (11.01) و (11.09) (11.08)
١٢.	الاثمار والبذور والنوى المعدة للبذار وإن كانت محفوظة أو معلبة .	12.09
١٣.	نباتات وأجزاؤها، بذور وثمار من الأنواع المستعملة أساسا في صناعة العطور أو في الصيدلة أو في أغراض ابادة الحشرات أو الطفيليات أو في أغراض مماثلة، طازجة أو جافة وإن كانت مقطعة أو مكسرة أو مسحوقة .	12.11
١٤.	قش وعصافات (قشور) حبوب، خام وإن كانت مهشمة، مطحونة، أو مضغوطة، أو بشكل مكتلات.	12.13
١٥.	ملفوف لفتي علفي وشوندر (بنجر) علفي وجذور علفية وتبن وكلا وبرسيم (فصة) وبلسم (سنفوين) وكرنب علفي وترمس وكرسنة (بيقية) ومنتجات علفية مماثلة وإن كانت بشكل مكتلات .	12.14
١٦.	الدهون والزيوت النباتية عدا زيت الزيتون.	البنود 15.07 لغاية 1517 عدا البند 1509
١٧.	محضرات لحوم ومحضرات أسماك عدا الخبياري (كافيار) وأبداله المحضرة .	1601 و 1602 ومن أصناف البند 1604
١٨.	سكر القصب أو سكر شوندر (بنجر) وسكروز نقي كيماويا بحالتهما الصلبة .	17.01
١٩.	المولاس (العسل الأسود) لصناعة الخميرة .	1703.10
٢٠.	عجائن غذائية غير مطبوخة ولا محشوة ولا محضرة بطريقة أخرى (مثل المعكرونة والشعيرية) .	من أصناف البند 1902.10
٢١.	خضار وفواكه وثمار وأجزاء نبات أخر صالحة للأكل محضرة أو محفوظة بالخل أو حامض الخليك .	2001
٢٢.	رب البندورة .	من أصناف البند 2002.90
٢٣.	زيتون محفوظ بغير الخل أو حامض الخليك .	2005.70
٢٤.	الخميرة الطرية .	من أصناف البند 2102
٢٥.	الحلاوة الطحينية .	من أصناف البندين 1704.90 2103.09
٢٦.	ملح الطعام .	من أصناف البند 2501

ملحق رقم (9)

الرقم	التصنيف	فصل/بند التعريفة الجمركية المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 2002 / 2 / 28
١.	دقيق حنطة (قمح) .	11.01
٢.	الخبز .	من أصناف البند : 19.05
٣.	المياه عدا المعبأة في عبوات سعة خمسة لتر فما دون .	من أصناف البند : 22.01
٤.	زيت الزيتون .	15.09
٥.	الأصناف التالية المقدمة من قبل المطاعم غير المصنفة من قبل وزارة السياحة أو غير الملزمة بتوفير شروط ومتطلبات المطاعم المصنفة سياحياً التالية (الحمص والفول والفلافل ومشتقاتها والأرز والخضار والمقالي وملحقاتها والمشروبات الساخنة والباردة المقدمة مع هذه الأصناف) .	
٦.	الحصر البلاستيكية .	من أصناف البند : 57.03
٧.	النقود الورقية والمعدنية والمسكوكات الورقية والمعدنية القابلة للتداول .	من أصناف البندين : 71.18,49.07
٨.	الذهب بجميع أشكاله والحلي والمجوهرات من ذهب ومن معادن ثمينة أخرى وأجزاؤها والأحجار الكريمة. (ماس وإن كان مشغولاً ولكن غير مركب ولا منظوم) . (أحجار كريمة وأحجار شبه كريمة وإن كانت مشغولة) . (بقايا وفضلات من ذهب) . (حلي ومجوهرات من معادن ثمينة) . (مصنوعات صياغة وأجزاؤها من معادن ثمينة) . (مصنوعات أخر من معادن ثمينة) .	من أصناف البندين : 71.08,71.06 71.02 71.03 7112.91 71.13 71.14 71.15
٩.	السلع المباعة من قبل البنوك الإسلامية والتي تمت شراؤها من شخص غير مسجل في شبكة الضريبة .	
١٠.	الطاقة الكهربائية .	27.16
١١.	السيارات المخلص عليهـــا أمـــو ٪ ، تـم تســجيلها وترخيصها واستعمالها محليا بعد الترخيص .	87.03
١٢.	السيارات المعدة إعداداً خاصاً للقيادة باليدين دون الرجلين .	من أصناف البند : 87.03
١٣.	سيارات إطفاء الحريق .	من أصناف البند : 87.05
١٤.	الطائرات والبواخر وأجزاؤها وقطع غيارها .	من أصناف الفصلين : 88,89
١٥.	السلع المقدمة كهبات وتبرعات لحساب دور الأيتام وملاجـــىء العجـــزة والمستشـــفيات والمســاجد وصندوق الزكاة ولجان الزكاة والجمعيات الخيرية والكنائس وكذلك أي هدايا أو منح لأي جهة أخرى يوافق عليها الوزير بناء على تنسيب المدير .	
١٦.	السيارات السياحية وغيرها من العربات السيارة المصممة أساساً لنقل الأشخاص عدا (الداخلة منها في البند (٨٧٠٢) من جداول التعريفة الجمركية) بما في ذلك سيارات الستيشن وسيارات السباق المستوردة والمصنعة محليا ومضى على تاريخ تصنيعها مدة تزيد على خمس سنوات .	
١٧.	سيارات لنقل عشرة أشخاص أو أكثر بما في ذلك السائق، وعربات سيارة لنقل البضائع، وعربات سيارة للاستعمالات الخاصة والتي مضى على تاريخ تصنيعها (٥) سنوات فأكثر، والخاضعة للبنود (٨٧٠٢و ٨٧٠٤و ٨٧٠٥) من جداول التعريفة الجمركية.	
١٨.	أجهزة الهواتف الخلوية الخاضعة لبند التعريفة (٨٥٢٥,٢٠١) .	

An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

Value Added Tax Effective in Palestine and Sales Tax in Jordan: Comparative Study

Prepared by
Mo'ayyed Abdel-Ra'ouf Darweesh el-Bustami

Supervised by
Professor Tareq el-Hajj

Submitted in Partial Fulfillments of the Requirements for the Degree of Master of Taxation Disputes, Faculty of Graduate Studies, at An-Najah National University, Nablus, Palestine.

2006

Value Added Tax Effective in Palestine and Sales Tax in Jordan: Comparative Study

By
Mo'ayyed Abdel-Ra'ouf Darweesh el-Bustami
Advisor
Professor Tareq el-Hajj

Abstract

This comparative study highlighted the basic features of Value Added Tax (VAT) regime, effective in Palestine, and sales tax law applied in Jordan. In the introduction, the study dwelt on definition of taxes, their characteristics, basic elements and rules of imposing them. It also dealt with the types of taxes and highlighted the most important indirect type of taxes: VAT regime. Historically, VAT is considered the most important development in taxation policies in the last fifty years. In the 50s of the 20th century, no one heard, outside France, of such type of taxes. However, at present, VAT is applied in more than 136 countries. The number of countries introducing this type of taxes is on the increase given its significant contribution to public revenues. VAT contributes about one fourth of the tax revenues.

VAT, basically a wide-ranging tax, is levied on sales and services. At the beginning, VAT was introduced to face the then recurrent and burgeoning needs and the urgent need for revenues. To that end, VAT was first applied in France.

This study identified the basic characteristics of VAT imposed on stages of production coupled with tax discount on production inputs. That is, despite obliging tradesmen to collect tax on all their sales, they also have

the right to ask for a discount in return for the tax burden imposed on their production inputs.

A comparison was held between the VAT system effective in Palestine and the sales tax regime applied in Jordan. The focus of the comparison was on source of legislation, the basis of the enforcement of this law, registration procedures and the hows of completing monthly reports for this type of taxes.

These taxes were compared in terms of the extent of their contribution to public revenues, local revenues and particularly the degree of their contribution to tax revenues and accordingly the extent of their (VAT and sales tax) contribution to the financing of the budget between 1995-2005. The researcher conducted an analysis of the percentage of contribution of both.

It was found that the VAT was significant in the financing of the budget. That is, it significantly contributed to the finance of the budget revenues through collection of local cash or through paid-up VAT upon imports or through clearing. The same can be said about the Jordanian sales tax which, through analysis of its share in the budget revenues, was found to be important. This taxation regime in Jordan has proved its effectiveness despite its recent application.

The VAT, introduced by the Israeli military authorities in 1976, has no legality and out-of-date system imposed on the Palestinian people by the use of force. It has failed to keep abreast of development in the system. The

tax departments also failed to apply the full text of the system because 95% of taxpayers are actually tax evaders, according to the system, and therefore, harsh penalties are enforced against them.

In contrast, the Jordanian sales tax system is relatively new. Concerning the mechanism of its work, it was found that the sales tax system is a form of value added tax similar to the one applied in Palestine. However, given the miserable economic situation prevailing in Palestine, this system levies a low percentage on basic goods in addition to the well-known general rates.

In the light of the study findings, the researcher recommends drafting and enacting of a new law for VAT taking into consideration all social and economic conditions which the taxpayer in Palestine is living in. He also recommends making a distinction between basic commodities and luxury goods and services.

Pertaining to the sales tax law, it is worth noting that this law has undergone amendments four times before taking its current form. In this context, the researcher believes that it's a developed system and should keep its name, sales tax law, although what is applied locally and universally is VAT system.